Die direkte Besteuerung der Genossenschaften durch die Kantone und den Bund.

Dissertation

der juristischen Fakultät der Universität Neuenburg zur Erlangung der Würde eines Docteur ès sciences commerciales et économiques

vorgelegt von

Emil Howald,

licencié ès sciences commerciales et économiques,

von **Thörigen** (Bern).

Weida i. Thür.

Druck von Thomas & Hubert

1925.

Die direkte Besteuerung der Genossenschaften durch die Kantone und den Bund.

Dissertation

der juristischen Fakultät der Universität Neuenburg zur Erlangung der Würde eines Docteur ès sciences commerciales et économiques

vorgelegt von

Emil Howald,

licencié ès sciences commerciales et économiques,

von **Thörigen** (Bern).

Weida i. Thür.

Druck von Thomas & Hubert

1925.

La Faculté de Droit de l'Université de Neuchâtel, Section des Sciences commerciales, sur le rapport de M. le prof. F. Scheurer, autorise la publication de la présente thèse de M. Emile Howald ayant pour titre: „Die direkte Besteuerung der Genossenschaften durch die Kantone und den Bund".

Elle ne donne ni approbation ni improbation aux opinions émises, ces opinions devant être considérées comme propres à l'auteur.

Neuchâtel, le 9 mars 1925.

Le Doyen de la Faculté de Droit:

Béguelin.

Meinen lieben Eltern

in Dankbarkeit gewidmet.

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

Vorwort.

Die Literatur über die Besteuerung der Genossenschaften in der Schweiz muß heute noch als sehr dürftig bezeichnet werden. Wohl existieren unter den veröffentlichten Arbeiten einige Studien dieser Art; sie sind jedoch eher allgemein gehalten und haben teilweise ihren praktischen Wert zufolge vorgenommener Änderungen in den Steuergesetzgebungen verloren. Gerade die verschiedenen seit einem Jahrzehnt durchgeführten Revisionen der Fiskalgesetzgebungen ließen es als wünschenswert erscheinen, eine dadurch entstandene Lücke in der Literatur durch eine zusammenstellend vergleichende Arbeit auszufüllen.

Außer den oben erwähnten Studien[1] dienten als Material in erster Linie die kantonalen und Bundes-Steuergesetze, Verordnungen, Wegleitungen, Kommissionsberichte usf. Da aber vielfach die Gesetzesbestimmungen unklar gehalten sind und die Steuerpraxis vom Gesetz manchenorts abweicht, habe ich mich im Zweifelsfalle an die zuständigen Amtsstellen gewandt. Besonders gute Dienste leistete das vom Verband schweizerischer Konsumvereine gesammelte Material über die Besteuerung seiner Verbandsvereine in den einzelnen Kantonen.

Ich möchte nicht unterlassen, meinen verehrten Lehrern, Herrn Prof. Dr. Scheurer und Herrn Prof. P. E. Bonjour, die mir jederzeit in entgegenkommendster Weise ihren Rat und ihre Unterstützung zuteil werden ließen, meinen ganz besonderen Dank auszusprechen. Großen Dank schulde ich ferner dem Vorsteher des Departements für Propaganda-, Rechts- und Bildungswesen des V. S. K., Herrn Dr. O. Schär, für das mir bereitwilligst zur Verfügung gestellte Material, den verschiedenen Finanzdirektionen und Steuerverwaltungen für ihre wohlwollend erteilte Auskunft, sowie allen denjenigen, die durch ihre Bereitwilligkeit zum Gelingen der vorliegenden Arbeit beigetragen und meine Aufgabe erleichtert haben.

Der Verfasser.

---

[1] Vergleiche Literaturangabe.

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41555007_0037

Inhaltsangabe.

Seite

Einleitung 9

I. Teil. Einführung. Allgemeines über die Genossenschaftsbesteuerung in der Schweiz und die Probleme derselben . . . 14

A. Die Steuerhoheit 14

B. Die Genossenschaften als Steuersubjekte 15

C. Das Objekt der Genossenschaftsbesteuerung 19

I. Im System der Vermögens- und Einkommens-(Erwerb-)Steuer 20
a) Vermögen 20
b) Einkommen oder Erwerb 29

II. Im System der Spezialsteuern für juristische Personen 43
a) Ertragssteuer 44
b) Kapitalsteuer 44
c) Die Sonderbehandlung der Wirtschaftsgenossenschaften 46

II. Teil. Darstellung der Genossenschaftsbesteuerung durch die Kantone und den Bund 48

I. Die kantonale Besteuerung 48

A. Kantone, die den Genossenschaften keine besonderen Steuererleichterungen zugestehen 48
1. Appenzell A.-Rh. 48
2. Appenzell I.-Rh. 52
3. Basel-Land 53
4. Graubünden 57
5. Nidwalden 61
6. Schwyz 62
7. Thurgau 64
8. Solothurn 66
9. Uri 67

B. Kantone, die das Genossenschaftswesen durch Steuererleichterungen fördern 69
a) Durch teilweise oder gänzliche Steuerbefreiung der Rückvergütungen 69
1. Bern 69
2. Luzern 75
3. Glarus 78
4. Neuenburg 80
5. Basel-Stadt 84
6. Schaffhausen 89
7. Zürich 94
8. Obwalden 97

Seite

b) Durch teilweise Steuerbefreiung des Kapitals oder Vermögens 100
Waadt 100

c) Durch Anwendung ermäßigter Steuersätze auf gewisse Arten von Genossenschaften 102
1. Aargau 102
2. Freiburg 106
3. Genf 109
4. St. Gallen 112
5. Tessin 116
6. Wallis 117
7. Zug 122

II. Die Besteuerung durch den Bund 125

Einleitung 125

1. Eidgenössische Kriegssteuer. Gesetz vom 22. Dezember 1915 . . 126
2. Kriegsgewinnsteuer. Bundesratsbeschluß vom 18. September 1916 137
3. Neue außerordentliche eidgenössische Kriegssteuer. Gesetz vom 28. September 1920 143
4. Direkte Bundessteuer und einmalige Vermögensabgabe 150

Schlußwort 153

Literaturverzeichnis 157

Einleitung.

Schon zu Beginn des 20. Jahrhunderts hatte die Genossenschaftsbewegung in der Schweiz einen Umfang angenommen, in welchem einer der „bedeutendsten und sozialpolitisch wichtigsten Träger der „wirtschaftlichen Kultur unseres Landes“[1] gesehen wurde. „Kaum „in einem zweiten Staatswesen,“ schreibt Dr. H. Müller, „dürfte „sich eine solche Fülle und Mannigfaltigkeit der genossenschaftlichen „Organisationen vorfinden, wie in der Schweiz. Wir begegnen ihnen „in allen Gliedern unseres ökonomischen Organismus, in der Land„wirtschaft, in den Gewerben, im Handel und im Bankwesen, im „Versicherungs- und im Bildungswesen, in der Produktion und in „der Konsumtion. Namentlich im Laufe der letzten 20 Jahre hat „sich das Genossenschaftswesen in der Schweiz in dem reichsten „Maße entfaltet und eine fast unübersehbare Menge von neuen und „zum Teil auch originellen Bildungen gezeitigt.“[1] Über diese Entwicklung geben nachfolgende Ziffern Auskunft[1]:

Zahl der Genossenschaften in der Schweiz:

im Jahre	1887	670[2]
	1895	2300[3]
	1898	3100[3]
	1903	3947[4]

1905 wird die Zahl sämtlicher Genossenschaften, auch der nicht eingetragenen, von Dr. Müller auf rund 6000 geschätzt[1].

Was die einzelnen Arten von Genossenschaften anbetrifft, ergab die Zählung von 1903 folgende Zusammensetzung:

Reine Wirtschafts- und Konsumentengenossenschaften	437
Bezugs- und Werkgenossenschaften	1081
Reine Erwerbsgenossenschaften	1666
Unternehmungsgenossenschaften	118
Soziale Hilfsgenossenschaften	295
Andere Vereinigungen in der Form der Genossenschaft	314

[1] Artikel „Genossenschaftswesen“ im Handwörterbuch der schweizerischen Volkswirtschaft, 1905, Bd. II.

[2] Nach dem erwähnten Artikel, Zählung von Kirchhofer.

[3] Zählung von Eggenberger.

[4] Zählung des V. S. K.

Die stetige Aufwärtsbewegung der genossenschaftlichen Entwicklung hat bis auf den heutigen Tag angedauert. Es waren im Handelsregister eingetragen:

1907	5295	Genossenschaften
1910	6841	„
1915	9263	„
1919	10995	„
1920	11174	„
1921	11291	„
1922	11408	„

Von den 11480 Genossenschaften des Jahres 1922 waren[1]:

Arbeitsgenossenschaften	51
Konsumgenossenschaften	666
Landwirtschaftliche Konsum- und Bezugsgenossenschaften	187
Bau- und Wohngenossenschaften	226
Wasserversorgungsgenossenschaften	400
Landwirtschaftliche Bezugsgenossenschaften	764
Händler-, Handwerker- und Industriellen-Einkaufsgenossenschaften	175
Käsereigenossenschaften	2703
Sonstige landwirtschaftliche Verwertungsgenossenschaften	198
Händler-, Handwerker- und Industriellen-Verwertungsgenossenschaften	121
Meliorationsgenossenschaften	112
Viehzuchtgenossenschaften	1546
Raiffeisenkassen	334
Sparkassengenossenschaften	113
Kranken- und Sterbekassengenossenschaften	615
Versicherungsgenossenschaften	85

Es ist in ihrem Wesen begründet, daß die Genossenschaft im allgemeinen nicht die Form der großzügigen Unternehmung ist; sie soll hauptsächlich dem ökonomisch Schwachen ermöglichen, sich zum Zwecke des größern wirtschaftlichen Erfolges mit seinesgleichen zusammenzuschließen. Die obige Tabelle bestätigt dies, indem sie erkennen läßt, daß der Großteil der schweizerischen Genossenschaften in der Landwirtschaft, dagegen nur ein kleiner Bruchteil in der Industrie zu suchen ist.

Dieser Feststellung darf indessen, wenn man die Besteuerungsfrage der Genossenschaften mit deren Entwicklung in Zusammenhang bringen will, keine zu große Bedeutung beigemessen werden. Naheliegenderweise sollte angenommen werden können, daß dort, wo

[1] Statistisches Jahrbuch 1922.

Genossenschaften stark verbreitet sind, denselben auch steuerrechtlich eine entsprechende Aufmerksamkeit geschenkt wird. Das ist keineswegs so. Es sind gerade die vornehmlich Landwirtschaft treibenden Kantone, die in dieser Beziehung rückständig geblieben sind, während Industriekantone, sowohl was die Besteuerung der juristischen Personen überhaupt anbetrifft, als auch in bezug auf diejenige der Genossenschaften, bahnbrechend vorangegangen sind. Wenn die sog. landwirtschaftlichen Genossenschaften ihrer absoluten Zahl nach die stärkste Verbreitung aufweisen, so treten diese steuerpolitisch gegenüber den Konsumentenorganisationen in den Städten stark zurück. Von jeher waren es die Konsumvereine, die im Mittelpunkt des Interesses an der Genossenschaftsbesteuerung standen. Ihnen hauptsächlich kommt die von verschiedenen Kantonen angenommene Sonderbehandlung in der Besteuerung der Selbsthilfe- oder Wirtschaftsgenossenschaften zugute. Wo diese noch fehlt, dreht sich der Streit fast ausschließlich um die Berechtigung oder Nichtberechtigung der Rückvergütungsbesteuerung; da die Rückvergütungen aber den weitaus wichtigsten Teil des Ertrages von Konsumvereinen darstellen, während sie bei vielen anderen Genossenschaften unbedeutend sind oder überhaupt fehlen, liegt die Lösung dieser Hauptfrage vornehmlich im Interesse der Konsumgenossenschaften.

Diese haben heute eine bedeutende Entwicklungsstufe erreicht, und sie bilden ein nicht zu unterschätzendes Glied in der Volkswirtschaft unseres Landes. Es sei hier nur auf die der stärksten ihrer Organisationen, dem Verband Schweizerischer Konsumvereine, angehörenden Genossenschaften hingewiesen[1]:

Jahr	Anzahl der Vereine	Mitglieder	Umsatz	Überschuß	Vermögen	Anteilschein-Kapital
			in Tausend Franken			
1912	369	247376	123365	9867	10292	4042
1921[2]	505	369074	337366	14455	18965	8930
1922[2]	519	363478	274129	12862	19089	9274

Neben diesen Konsumgenossenschaften sind die Vereine des Verbandes ostschweizerischer landwirtschaftlicher Genossenschaften und der „Konkordia“ zu erwähnen, so daß die Zahl der Konsumgenossenschaften in der Schweiz auf ca. 1500 geschätzt werden kann.

Mit dem Gesagten soll angedeutet werden, daß die Regelung der Steuerpflicht von mehr als 11000 Genossenschaften nicht un-

[1] Statistisches Jahrbuch 1922.
[2] Vorläufige Ergebnisse.

bedeutend und gleichgültig sein kann, dies besonders nicht in einem Zeitpunkt, wo die öffentlichen Abgaben zu fühlbaren Lasten angewachsen sind. Aber auch schon in Zeiten mäßiger Steuern verfochten Genossenschafter die heute schon teilweise als richtig anerkannten Argumente zugunsten einer Ermäßigung der genossenschaftlichen Steuerlasten. So hatte sich beispielsweise das Schweizerische Bundesgericht seit 1899 mehrmals über die Besteuerung der Rückvergütungen auszusprechen. Bezeichnend ist aber vor allem die Gründung des Schweizerischen Genossenschaftsbundes. Ins Leben gerufen zu dem Zwecke, „in möglichst eindrucksvoller und energischer „Weise gegen die das Genossenschaftswesen schädigenden gesetz„widrigen Praktiken . . . zu protestieren und weiter die geeigneten „und notwendigen Maßnahmen zum Schutze der Rechts- und gemein„samen Interessen aller Wirtschaftsgenossenschaften der Schweiz zu „beschließen“[1], hat die erste Delegiertenversammlung am 20. März 1898 folgende Beschlüsse gefaßt[1]:

„1. Energisch zu protestieren gegen die von verschiedenen Behörden „zur Geltung gebrachten, das innere Wesen der steuerpflichtigen „Gesellschaften nicht berücksichtigende Auffassung, wonach die „Wirtschaftsgenossenschaften (landwirtschaftliche Genossen„schaften, Konsumgenossenschaften, Bau- und Spargenossen„schaften, Versicherungsgesellschaften auf Gegenseitigkeit, Roh„stoffassoziationen, genossenschaftliche Kreditvereine und „Volksbanken usw.) den privaten Unternehmungen und Erwerbs„gesellschaften gleichzustellen wären.

„2. Mit allen zu Gebote stehenden gesetzlichen Mitteln für eine dem „Wesen der Wirtschaftsgenossenschaften entsprechende Be„steuerung zu wirken.

„In Gemäßheit hiervon verlangt die Versammlung:

„a) daß als Vermögen die im wirklichen Besitze der Genossen„schaften befindlichen Fonds (Reserven usw.), nicht aber „auch die Guthaben (Anteilscheine, Spareinlagen usw.) der „einzelnen Mitglieder besteuert werden, welch letztere in „Wirklichkeit Schulden der Genossenschaft darstellen,

„b) daß die Einkommens- resp. Erwerbssteuer nur von den „jährlichen Zuteilungen zum Genossenschaftsvermögen er„hoben werde, allenfalls noch von den durch den eventuellen „Verkauf an die Nichtmitglieder entstandenen Gewinnen, sofern „diese nicht ebenfalls zurückbezahlt werden, unter keinen „Umständen aber von dem gesamten zur Verteilung an die „Mitglieder gelangenden Betriebsüberschuß.“

---

[1] Protokoll der Delegierten-Versammlung vom 20. März 1898.

In dieser Beschlußfassung kommen die wichtigsten Forderungen der Genossenschaften in bezug auf ihre Besteuerung zum Ausdruck, an welchen diese noch heute prinzipiell festhalten. Vorauszuschicken ist indessen sogleich, daß diese in verschiedenen Kantonen gegenstandslos geworden sind.

Wie die Kantone und der Bund die Frage der Genossenschaftsbesteuerung verstanden und gelöst haben, wird im Hauptteile unserer Arbeit dargestellt werden.

I. Teil.

Einführung.

Allgemeines über die Genossenschaftsbesteuerung in der Schweiz und die Probleme derselben.

A. Die Steuerhoheit.

Um für einen kleinen Staat wie die Schweiz die Tatsache zu verstehen, daß dessen Steuerwesen durch nicht weniger als 25 kantonale Rechte, sowie ein Steuerrecht des Bundes geordnet ist, muß man sich vergegenwärtigen, daß kleine Gemeinwesen sich erst zu einem losen Gefüge, dem Staatenbund, zusammenschlossen, um dann nach jahrhundertelangem Bestehen in die Form des Bundesstaates überzugehen, und daß gerade bei diesem Übergang die Kantone an ihrer Selbständigkeit möglichst wenig einbüßen wollten. Dadurch ist es erklärlich, daß sich diese seit 1848 einer weitgehenden Souveränität erfreuen, die durch Artikel 3 der Bundesverfassung gewährleistet ist: „Die Kantone sind souverän, soweit ihre Souveränität nicht durch „die Bundesverfassung beschränkt ist, und üben als solche alle Rechte „aus, welche nicht der Bundesgewalt übertragen sind".

Diese geteilte Souveränität macht sich nun auch im Steuerwesen geltend. Sie besteht darin, daß der Bund sich einen Teil der Einnahmequellen durch Erhebung gewisser Arten von Steuern gesichert hat, den Kantonen aber anderseits die Ausbeutung anderer Quellen überläßt. Hier handelt es sich um die direkten Steuern, dort um Monopole, Regale und indirekte Steuern.

Die Kriegsverhältnisse vermochten nicht, dieses kantonale Recht auf die direkten Steuern einzuschränken oder aufzuheben. Wohl aber zwangen sie den Bund, seinerseits zu den direkten Steuern Zuflucht zu nehmen. Da er hierzu von verfassungswegen nicht befugt war, mußte erst die konstitutionelle Grundlage geschaffen werden. Diese kam in zwei Verfassungsartikeln zum Ausdruck, die erste eidgenössische und die neue außerordentliche eidgenössische Kriegssteuer betreffend. Es handelt sich dabei nur um vorübergehendes Recht; denn bereits ist die eine Bestimmung wieder hinfällig geworden, während der zweiten dasselbe Schicksal bestimmt ist, wenn sie ihren Zweck erfüllt haben wird.

Diese Eigenartigkeit im schweizerischen Steuerwesen ist nicht ohne Bedeutung für die Genossenschaftsbesteuerung. Einmal bieten 25 kantonale Steuergesetze Gelegenheit, eine Reihe von Versuchen, eine Lösung in der Frage der Genossenschaftsbesteuerung zu finden, kennen zu lernen. Wir denken hierbei hauptsächlich an diejenigen Kantone, die, von zeitgemäßen Auffassungen geleitet, die Sonderbesteuerung der juristischen Personen eingeführt haben oder mindestens, wenn eine solche sich im Steuersystem nicht aufnehmen ließ, diesen Rechtssubjekten bei deren Besteuerung eine vermehrte Aufmerksamkeit schenken. Nicht weniger interessant ist aber die Besteuerung der Genossenschaften auch dort, wo diese nicht in eigens für sie erlassenen Bestimmungen begründet ist, d. h. in den Kantonen, die die Genossenschaften nach den für die physischen Personen geltenden Grundsätzen und Bestimmungen besteuern.

Mit der Darstellung der Genossenschaftsbesteuerung in den 25 Kantonen ist diese aber noch nicht erschöpft. Wenn auch die kantonale Besteuerung weit wichtiger ist als diejenige durch den Bund, weil es sich dabei nicht nur um vorübergehende Zustände handelt, so gestalten sich auch die in den beiden Kriegssteuern und der Kriegsgewinnsteuer zum Ausdruck gekommenen Versuche, die Genossenschaftsbesteuerung zu regeln, interessant. Zudem ist zu der Frage, ob sich zu den kantonalen direkten Steuern auch direkte Bundessteuern gesellen sollen, noch nicht das letzte Wort gesprochen. Mit dieser Möglichkeit ist zwar in absehbarer Zeit nicht zu rechnen. Sollte sie aber früher oder später zur Wirklichkeit werden, so ist es nicht ausgeschlossen, sondern liegt sogar auf der Hand, daß sich der zukünftige Gesetzgeber die Erfahrungen, die sowohl in den Kantonen als auch mit den Kriegssteuern gemacht wurden, bei der Regelung der Genossenschaftsbesteuerung zunutze machen wird. Diese Annahme ist nicht unberechtigt, was der Gesetzgeber der neun außerordentlichen eidgenössischen Kriegssteuer bereits bewiesen hat.

Es wäre bei der Darstellung unserer Arbeit noch der delegierten Steuerhoheit der autonomen Gemeinwesen innerhalb der Kantone zu gedenken. Diese interessiert uns aber wenig, da sie regelmäßig auf der Steuerhoheit der Kantone beruht und dem Steuersytem dieser letzteren angepaßt ist.

B. Die Genossenschaften als Steuersubjekte.

Wenn von der Besteuerung der Genossenschaften die Rede ist, so drängt sich vorerst die Frage auf, was im steuerrechtlichen Sinne unter „Genossenschaft“ zu verstehen ist. Um Steuersubjekt zu sein,

bedarf es vor allem der Rechtsfähigkeit eines Individuums. Diese besitzen schlechtweg die natürlichen Personen, und soweit Rechte und Pflichten nicht die natürlichen Eigenschaften des Menschen zur Voraussetzung haben, auch die juristischen Personen. Um das Recht der Persönlichkeit zu erlangen, müssen sich Personenverbindungen in der Regel in das Handelsregister eintragen lassen. Dies trifft im besonderen zu für die Aktiengesellschaften und die Genossenschaften. Da aber mit dem Begriff des Steuersubjektes immer der der Rechtsfähigkeit zusammenhängt, kann eine Genossenschaft als solche rechtsgültig nur dann besteuert werden, wenn sie im Handelsregister eingetragen ist, somit das Recht der juristischen Persönlichkeit besitzt. In allen anderen Fällen, wo eine Personenverbindung nicht damit ausgestattet ist, hat eine Besteuerung der einzelnen Mitglieder zu erfolgen.

Aus dem Gesagten ist zu schließen, daß in der Schweiz die Personenverbände des Titels XXVII des Obligationenrechtes als Genossenschaften besteuert werden, d. h. diejenigen Personenverbände, welche, ohne zu den in den Titeln XXIV bis XXVI normierten Gesellschaften zu gehören, gemeinsame Zwecke des wirtschaftlichen Verkehrs verfolgen und im Handelsregister eingetragen sind.

Die Genossenschaften werden in allen Kantonen zur Steuer herangezogen, wenn gleich ihre subjektive Steuerpflicht nicht überall klar und deutlich umschrieben ist. So ist beispielsweise in einem Kanton[1] nur von den „Kreditgenossenschaften“ die Rede. Anderenorts sind sie unter dem Titel „Erwerbsgesellschaften, die auf Aktien oder andere Anteilscheine gegründet sind“ besteuert. Ihre subjektive Steuerpflicht ergibt sich indessen ohne weiteres, wenn von den „juristischen Personen“ die Rede ist. In einer Mehrzahl von Kantonen wird aber ausdrücklich von den „Genossenschaften“ gesprochen, und einzelne Gesetzgeber sind noch weiter gegangen und haben „Genossenschaften des Obligationenrechts“ präzisiert.

In Übereinstimmung mit der ganz allgemeinen Umschreibung des Steuersubjekts steht meistenorts die Besteuerung der Genossenschaften. Alle Personenverbindungen in der Rechtsform der Genossenschaften werden als solche besteuert. Wirtschaftliche Merkmale, die die Genossenschaften von den Aktiengesellschaften, Genossenschaften wieder von Genossenschaften trennen, haben hier keinen Platz. Diese Tatsache ist erklärlich. Als eine Großzahl der heute in Kraft bestehenden Steuergesetze ins Leben gerufen wurde, hatte sich jene Einsicht, daß juristische und physische Personen wohl mit den nämlichen Steuern und unter Anwendung der gleichen Bestimmungen besteuert werden können, daß dies aber nicht notwendiger-

[1] Appenzell A.-Rh.

weise die Regel zu sein braucht, noch kaum gebildet. Es lag auch in manchen Kantonen keine Veranlassung vor, sich mit der Frage zu beschäftigen, hauptsächlich dann nicht, wenn die wirtschaftliche Entwicklung noch nicht eine bedeutende Verbreitung der Kapitalassoziationen und Personenverbindungen bewirkt hatte. Zwar gab es schon früh ein Problem der Besteuerung der Aktiengesellschaften. Es handelt sich um den bekannten Streit über die gleichzeitige Besteuerung von Gesellschaft und Aktionär, um die angebliche Doppelbesteuerung. Die Frage ist verschiedentlich gelöst worden. Die eingeschlagenen Wege hier zu untersuchen, hieße den Rahmen der vorliegenden Arbeit überschreiten. In der Regel wurden Auswege gefunden, die am System der Steuer nichts änderten: jene Gesellschaften blieben der Vermögens- und der Einkommenssteuer mit keinen, wenigen oder weitgehenden Einschränkungen unterstellt. Diese Wege konnten auch in der Besteuerung der Genossenschaften beschritten werden; sie hatten aber für diese niemals die gleiche Bedeutung wie für die Aktiengesellschaften. Der Unterschied, der die Genossenschaften von den Aktiengesellschaften trennt, ist zu groß, als daß sich das Problem der Genossenschaftsbesteuerung mit denselben Waffen verteidigen ließe, die den Feldzug für die Gesellschaftsbesteuerung charakterisieren, und daß mit dem Siege in diesem Feldzuge auch den Genossenschaften geholfen wäre.

Die heute von mehreren Kantonen angenommene Spezialbesteuerung der juristischen Personen ist auf die wachsende Erkenntnis zurückzuführen, daß die Steuer dieser Rechtssubjekte auf anderen Grundsätzen aufgebaut sein müsse, als sie der Vermögens- und Einkommenssteuer zugrunde liegen. Die ersten Versuche in der Schweiz wurden in dieser Richtung von Basel-Stadt und St. Gallen unternommen. Aber gerade in diesem letzteren Kantone warf die Sonderbesteuerung der juristischen Personen wieder ihre Schatten auf die Genossenschaftsbesteuerung. Diejenigen Kantone, die den beiden genannten gefolgt sind, haben aus diesen Erfahrungen mehr oder weniger weittragende Konsequenzen gezogen.

Ursprünglich dazu bestimmt, dem wirtschaftlich Schwachen den Zusammenschluß mit seinesgleichen zum Zwecke der Erzielung eines möglichst großen ökonomischen Nutzeffektes zu erleichtern, dient heute die Rechtsform der Genossenschaft den verschiedensten Unternehmungen, nicht zuletzt Vereinigungen, die ihrem ganzen Wesen und Zwecke nach von einer Aktiengesellschaft nur wenig verschieden sind. In der Theorie ist man deshalb schon längst zu einer Klassifikation der verschiedenen Arten von Genossenschaften geschritten. Eine gebräuchliche Unterscheidung ist diejenige in „Wirtschaftsgenossenschaften“ und „Erwerbsgenossenschaften“. Doch lassen sich nicht alle Erscheinungen in diese zwei Kategorien

einreihen. Dr. Hans Müller hat eine weit umfassendere Einteilung empfohlen, indem er folgende sechs Klassen unterscheidet[1]:

1. Reine Wirtschafts- oder Konsumentengenossenschaften.
2. Bezugs- und Werkgenossenschaften.
3. Reine Erwerbsgenossenschaften.
4. Unternehmungsgenossenschaften.
5. Soziale Hilfsgenossenschaften.
6. Vereinigungen in der Form der Genossenschaft.

Daß die beste Lösung in der Genossenschaftssteuerfrage darin liegen würde, die Besteuerung den verschiedenen Arten anzupassen, anstatt allein auf die äußere Form abzustellen, ist klar. Bei der Bearbeitung des Gesetzes für die erste eidgenössische Kriegssteuer hatte sich die Expertenkommission in diesem Sinne ausgesprochen und darauf aufmerksam gemacht, daß, wenn es sich um eine dauernde Bundessteuer handeln würde, für jede Genossenschaftsgattung eine dieser angepaßte Steuer geschaffen werden müßte[2].

Eine derart weitgehende Berücksichtigung des Genossenschaftswesens ist indessen weder bei den eidgenössischen Kriegssteuern, noch in den Kantonen verwirklicht. Dagegen stellen einige Kantone bei der Besteuerung der Genossenschaften nicht mehr allein auf die äußere Form ab, sondern auch auf Merkmale, die die Stellung, die jene in der Volkswirtschaft einnehmen, charakterisieren. Es sind dies jene Kantone, die zur Spezialbesteuerung der juristischen Personen übergegangen sind. Sie wollen diejenigen Genossenschaften, die aktiengesellschaftsähnlich sind, wie die Aktiengesellschaften, die andern Genossenschaften aber auf eine besondere Art besteuern. Unter diesem Gesichtspunkte scheint die Unterscheidung zwischen „Erwerbsgenossenschaften“ und „Wirtschaftsgenossenschaften“ der Zweckmäßigkeit nahe zu kommen. Die erstern hätten das Los der Aktiengesellschaften zu teilen; denn unter „Erwerbsgenossenschaften“ versteht man diejenigen Assoziationen in dieser Rechtsform, deren ökonomischer Zweck die Sicherung und Vergrößerung des Gewinnes am Preise ist, die somit einen Erwerbszweck verfolgen, wenn dieser Erwerb auch nicht der Genossenschaft als solcher, sondern dem einzelnen Teilhaber zukommt. Ihnen gegenüber stehen die „Wirtschaftsgenossenschaften“, deren Aufgabe in der Ausschaltung des Gewinns liegt, um dadurch der Förderung der Wirtschaft des Einzelnen zu dienen und damit dem Einkommen der Mitglieder einen höhern ökonomischen Nutzeffekt zu verleihen. Für diese wäre eine Besteuerungsart zu finden, die von derjenigen der Aktiengesellschaften und Erwerbsgenossenschaften abweicht.

[1] Artikel „Genossenschaften“ im Handwörterbuch.

[2] Steiger, J., Die Vorschriften über die Eidgenössische Kriegssteuer, Seiten 13/14; vergleiche auch Seiten 127 unserer Arbeit.

Die erwähnte Unterscheidung, die einzelne Kantone getroffen haben, stimmt im wesentlichen mit der oben angeführten überein, wenn dies auch für die gewählten Ausdrücke nicht immer zutrifft. So wird in den Gesetzen wohl von „Erwerbsgenossenschaften", nicht aber von „Wirtschaftsgenossenschaften" gesprochen. Um die letztern zu benennen, haben einige Gesetzgeber den Ausdruck „Selbsthilfegenossenschaften" bzw. „auf Selbsthilfe beruhende Genossenschaften" gewählt. Es ist nun aber leicht zu denken, daß auch Erwerbsgenossenschaften auf Selbsthilfe beruhen können. Um Mißverständnissen vorzubeugen, haben einige Gesetzgeber dem Ausdruck eine Aufzählung derjenigen Genossenschaften folgen lassen, die als Selbsthilfeorganisationen zu verstehen sind. Als solche werden beispielsweise erwähnt: landwirtschaftliche, Konsum- und Versicherungs-Genossenschaften, Spar- und Darlehensvereine.

Eigene Wege hat der Kanton Luzern eingeschlagen, welcher im neuen Steuergesetz auf den Verteilungsmodus des Reingewinnes abstellt. Es wird dort unterschieden zwischen „Erwerbsgenossenschaften, die den Gewinn vorwiegend nach dem Vermögensanteil der Mitglieder verteilen" — diese werden wie die Aktiengesellschaften besteuert — und den „andern Genossenschaften, die auf Selbsthilfe beruhen". Die Wahl dieses Unterscheidungsmerkmales scheint eine glückliche zu sein. Ermöglicht sie doch am ehesten, die aktiengesellschaftsähnlichen Genossenschaften von den wirklichen zu trennen. Bei dieser Unterscheidung fällt der Großteil der Genossenschaften, beispielsweise auch die Kategorie der Bezugs- und Werkgenossenschaften, unter die Besteuerung der „Selbsthilfegenossenschaften", in welchem Falle dann auch der Ausdruck „Selbsthilfe" eher am Platze ist. — Eine ähnliche Fassung war in den Steuergesetzentwurf des Kantons Aargau aufgenommen worden[1].

Um schließlich noch die Kriegssteuern zu erwähnen, ist zu sagen, daß die Bundesbeschlüsse wohl eine Ausscheidung der Genossenschaften von den Aktiengesellschaften und den übrigen juristischen Personen kennen. Aber innerhalb der Gruppe der Genossenschaften erfahren nur die Versicherungsgesellschaften auf Gegenseitigkeit eine ihrer Eigenart angepaßte Besteuerung.

C. Das Objekt der Genossenschaftsbesteuerung.

In einem Lande, dessen Steuersystem ausschließlich aus Objektsteuern bestünde, hätte die Frage, wie Genossenschaften zu besteuern seien, keine Berechtigung, besonders gelöst zu werden. Es müßten

[1] Verworfen in der Volksabstimmung vom 8. Oktober 1922.

dort die Haupteinwände, die heute zur Verteidigung der genossenschaftlichen Interessen bei der Besteuerung geltend gemacht werden, vom Kampfplatze verschwinden. Steuerobjekt ist nämlich ein Tatbestand, der nach rein äußerlichen Merkmalen festgestellt und ohne Rücksicht auf die persönlichen Verhältnisse des Pflichtigen besteuert wird. So wären z. B. unter der Herrschaft der Grundsteuer Genossenschaften für ihren Grund- und Gebäudebesitz steuerpflichtig, selbst wenn dieser überschuldet und die Pflichtigen über kein reines Vermögen verfügten. Ähnliches kann von der Gewerbesteuer gesagt werden, solange sie nicht, wie in Zug, eine den Personalsteuern ganz ähnliche Form annimmt, sondern einfach deshalb erhoben wird, weil damit die Erlaubnis zur Ausübung gewisser Funktionen verknüpft und der Ertrag derselben schätzungsweise, ebenfalls nach äußeren Merkmalen festgestellt werden will.

Die genossenschaftliche Agitation richtet sich denn auch nicht gegen diese Objektsteuern[1], sondern gegen die Personal- oder Subjektsteuern. Die Realsteuern sind in der Schweiz so gut wie verschwunden, mit Ausnahme der indirekten Steuern. Wenn indessen Objektsteuern, von einem ganzen System losgelöst, als einzelne Steuern betrachtet, noch vorkommen, so sind sie im Zusammenhange mit den übrigen Steuern doch als Glieder eines Ganzen und zwar eines Subjektsteuersystems aufzufassen[2].

Das Objekt der Genossenschaftsbesteuerung ist unter einem doppelten Gesichtspunkte zu betrachten, nämlich in Übereinstimmung mit den herrschenden Hauptsteuern: der Vermögens- und Einkommens- (Erwerb-) Steuern, und der Spezialsteuer für juristische Personen, soweit dieser die Genossenschaften auch unterstellt sind.

I. Im System der Vermögens- und Einkommens- (Erwerb-) Steuer.

a) Vermögen.

Naturgemäß tritt bei der Genossenschaftsbesteuerung die Vermögenssteuer gegenüber der Steuer auf dem Einkommen in den Hintergrund. Genossenschaften sind Personenverbindungen, die sich, im Gegensatz zu den Aktiengesellschaften, durch Zusammenschluß mehrerer Personen mit geringen Kapitalien charakterisieren. Es ist die Genossenschaft die Unternehmungsform des wirtschaftlich Schwachen. Daher ist die Schaffung eines großen Gesellschafts-

[1] Schär, Richtlinien für die Besteuerung der Konsumvereine, 1912, Seite 5. Auch: „Thesen betreffend die Steuerpflicht der Wirtschafts- und Erwerbsgenossenschaften in der Schweiz“ vom nämlichen Verfasser.

[2] Z. B. Kanton Bern.

kapitals gewöhnlich nicht möglich, es sei denn, dies geschehe durch den Zusammenschluß einer entsprechend großen Zahl von Personen. Immer aber wird das Verhältnis dieses Kapitals zur Anzahl der Teilhaber ein stark verschiedenes sein gegenüber demjenigen des Aktienkapitals zur Zahl der Aktionäre.

Diese Erscheinung der relativ geringen Eigenkapitalien bei Genossenschaften ist von Wichtigkeit bei deren Besteuerung. Es hat der Fiskus hier mit Unternehmungen zu tun, die oft als wirtschaftlich sehr leistungsfähig erscheinen, und an denen breite Schichten der Bevölkerung interessiert sein können, die ihm aber nicht die Möglichkeit geben, von einem entsprechenden Betriebskapital seinen Tribut zu fordern[1, 2]. Dadurch unterscheidet sich die Genossenschaftsbesteuerung wesentlich von der Besteuerung der Aktiengesellschaften. Bei jener können insbesondere die Einwände der Doppelbesteuerung nicht mit gleichem Recht geltend gemacht werden, wie bei dieser. Handelt es sich nicht um diejenigen Genossenschaften, die ihrem Wesen nach Aktiengesellschaften sind — aus irgend einem Grunde aber nicht diese Rechtsform gewählt haben — sondern um eigentliche Personenverbindungen (zum Unterschied von Kapitalassoziationen), so hat die Kapitalbeteiligung des Mitgliedes im persönlichen Vermögen desselben keine Bedeutung, da sie in der Regel eingeschränkt ist, entweder in bezug auf die Anzahl der Anteile oder deren Höhe[3]. Genossenschaftsanteile von 5, 10, 20 oder höchstens 50 Franken, wie sie bei Konsumvereinen die Regel sind, werden kaum bei deren Besitzer von der Vermögenssteuer erfaßt werden können. Es kann dies den Genossenschaften entgegengehalten werden, die das Recht der Besteuerung ihres Anteilscheinkapitals bestreiten und für dasselbe Steuerfreiheit verlangen; denn wenn sich der Fiskus bei der Besteuerung diese Vermögenssummen nicht ganz entgehen lassen will, bleibt ihm nur die Besteuerung der Summe dieser Anteile bei der Genossenschaft zur Verfügung.

Mit Ausnahme der Fälle, wo das Kapital eine größere Rolle spielt (Immobilien- und das Bankgeschäft betreibende Genossenschaften[4]), drängt sich die Frage, ob Doppelbesteuerung vorliege, höchstens problematisch auf. Unsere Aufgabe ist es nicht, die

[1] Es ist gerade zum Teil aus diesem Umstande erklärlich, daß die Genossenschafts-Besteuerung nicht überall die Form angenommeu hat, für die die Genossenschaftskreise kämpfen. Eine starke Besteuerung des Ertrages ist nicht notwendigerweise die Willensäußerung einer genossenschaftsfeindlichen Regierung, sondern ist aus fiskalischen Gründen erklärlich.

[2] Die zum Betriebe nötigen Kapitalien werden häufig durch Anleihen beschafft.

[3] Bei Konsumvereinen ist die Beteiligung in der Regel auf einen Anteil beschränkt.

[4] Ohne die ländlichen Kredit- und Leihkassen.

Genossenschaftsbesteuerung in dieser Richtung darzustellen. Wir beschränken uns auf einige Andeutungen diesbezüglich und erwähnen sogleich, daß in denjenigen Kantonen, die für die juristischen Personen die Spezialbesteuerung von Kapital und Ertrag eingeführt haben, die Genossenschaften für ihr Anteilscheinkapital steuerpflichtig sind, daneben aber der Beteiligte seinen Anteil als Vermögen mit seinem übrigen Privatvermögen versteuern muß[1]. In andern Kantonen ist die Steuerfreiheit des einzelnen Anteils die Regel, und für das Genossenschaftsvermögen ist die juristische Person steuerpflichtig. Ausnahmen von diesen Hauptfällen schaffen die Kantone St. Gallen und Waadt, sowie Luzern unter der Herrschaft des alten Gesetzes[2].

* * *

Die Vermögensbesteuerung der Genossenschaften läßt sich auf vier Hauptarten zurückführen:

1. Als Vermögen werden nur einzelne Vermögensobjekte besteuert.
2. Objekt der Steuer ist das gesamte Reinvermögen.
3. Als steuerbares Vermögen gelten Betriebskapital und Reserven.
4. Es findet eine Vermengung der beiden letztern Arten statt.

1. Was vorerst die Besteuerung nur eines Teiles des Vermögens, d. h. einzelner Vermögensobjekte allein, anbetrifft, so ist es nicht diese, die die Genossenschaftsbesteuerung erschwert. Sie kann ohne Hindernisse auf dieselbe Weise durchgeführt werden, wie sie für die natürlichen Personen paßt. Maßgebend ist die Tatsache, daß das Steuersubjekt im Besitze von im Gesetz umschriebenen Objekten ist, die als solche ohne weitere Rücksichtnahme auf die Person besteuert werden. Der Schuldenabzug kann gänzlich fehlen oder auf gewisse Arten von Passiven beschränkt sein. Als Steuerobjekte können z. B. in Frage kommen: Gebäude, Grundstücke, Kapitalien, oder nur einzelne Arten der letztern. Genossenschaften sind dann vermögenssteuerpflichtig, wenn sie sich im Besitze solcher Vermögensgegenstände befinden, nicht dann indessen, wenn diese Voraussetzungen fehlen, selbst wenn in anderer Form Vermögen vorhanden ist.

Während die wenigen Kantone, die diese Art der Vermögensbesteuerung noch bis vor Kurzem aufrecht zu erhalten vermochten[3],

[1] Wenn, wie bereits gesagt, in der Praxis überhaupt möglich!
[2] Siehe die einzelnen Kantone im II. Teil.
[3] Appenzell I.-Rh., Wallis, Freiburg.

durch die Verhältnisse gezwungen zur Besteuerung des Gesamtvermögens übergegangen sind, hat sie noch Bedeutung im Kanton Bern, der sich mit je einer Steuer vom Grundeigentum und den grundpfandversicherten Forderungen begnügt, die auch von den Genossenschaften zu entrichten sind. Einzeln betrachtet erscheinen diese Steuern wohl als Objektsteuern, sind aber dennoch als Glieder eines Subjektsteuersystems anzusehen[1].

2. Größere Bedeutung ist dem Objekt der Genossenschaftsbesteuerung dort beizumessen, wo dieses als Gegenstand einer allgemeinen Vermögenssteuer festzustellen ist. Es soll schon jetzt darauf hingewiesen werden, daß hier der Steuerpraxis eine nicht unbedeutende Rolle zuzusprechen ist, die nicht selten vom Gesetze abweicht, in gewissen Fällen aber auf die Unklarheit des Gesetzes selbst zurückzuführen ist. Es trifft dies hauptsächlich zu, wenn einerseits Teile der Aktiven, anderseits die Genossenschaftskapitalien unter dem gleichen Titel nebeneinander besteuert werden. Ebenfalls kann die Besteuerung von Anteilscheinkapital und Reserven ein Produkt der Praxis sein und läßt sich gut aus Gründen der Einfachheit rechtfertigen.

Wenn es sich um die Festsetzung des Reinvermögens eines Subjekts handelt, spielen insbesondere zwei Faktoren ein Rolle: das Vorhandensein und die Bewertung von Aktiven und Passiven.

Die Gesetze teilen in der Regel das Vermögen in bewegliches und unbewegliches Gut ein, wobei die Bestandteile des beweglichen Gutes nicht selten noch besonders aufgezählt sind.

Die Zweiteilung in bewegliches und unbewegliches Vermögen erlangt je nach der vorgesehenen Regelung des Schuldenabzuges eine mehr oder weniger große Bedeutung, die nicht ohne Auswirkung auf die Genossenschaftsbesteuerung bleibt (vgl. weiter unten).

Hat der Gesetzgeber den Passivenabzug in klaren Worten umschrieben, so bereitet die Ermittlung des steuerbaren Vermögens einer ins Handelsregister eingetragenen Genossenschaft keine Schwierigkeiten. Die öffentliche Rechnungsablegung, zu welcher die Genossenschaften verpflichtet sind, bietet eine umfangreiche Garantie für richtige Bewertung des Vermögens und dessen Bilanzierung. Zwar ist natürlich die Einstellung fiktiver Werte in der Buchführung nicht ganz ausgeschlossen, jedoch sind derselben durch die Veröffentlichungspflicht und die gegenseitige Kontrolle durch die Mitglieder Schranken gesetzt. Dadurch ist für eine Gruppe von Steuerpflichtigen einem Übelstand gesteuert, der sich seit einiger Zeit in die „Steuermoral“ eingeschlichen hat: der Aufstellung besonderer „Steuerbilanzen“. Nicht ganz mit Unrecht suchen deshalb die Genossen-

[1] Kanton Bern siehe im II. Teil, Seite 69.

schaften und Aktiengesellschaften ihre starke Steuerbelastung dem Umstande zuzuschreiben, daß sie notwendigerweise zur restlosen Versteuerung von Vermögen und Einkommen verurteilt seien, mit andern Worten, daß eine genaue Erfassung des gesamten steuerbaren Gutes nur bei ihnen möglich sei, wodurch sie gegenüber andern Steuersubjekten, die die Möglichkeit, zu verheimlichen, in vermehrtem Maße besäßen, stark benachteiligt seien!

Trotz dem weiter oben Gesagten geht die Vermögensbesteuerung der Genossenschaften nicht immer reibungslos vonstatten. Der Streit dreht sich dabei um die Berechnung des Nettovermögens, und zwar konzentriert er sich vornehmlich auf den Schuldenabzug und berührt dadurch die steuerliche Behandlung des Anteilscheinkapitals, auch Genossenschaftskapital genannt. Heißt es nämlich, das reine Vermögen einer Genossenschaft festzustellen, so ist zu entscheiden, ob die Kapitalbeteiligung der Mitglieder, also das Anteilscheinkapital, der Ausdruck eines Teiles des Eigenvermögens der Genossenschaft, oder gegenteils eine Schuld derselben darstelle. Nimmt die Steuerpraxis weder auf Aktiven noch Passiven direkt Rücksicht, indem sie als Reinvermögen das auf der Passivseite der Bilanz in Erscheinung tretende Kapital besteuert, so stellt sich die Frage in dem Sinne, ob das Anteilscheinkapital mit den Reserven zusammen als eigenes Vermögen der Trägerin betrachtet werden könne.

Die Einwände, die gegen die Anteilscheinkapitalbesteuerung gemacht werden, stützen sich auf eine Überlegung, bei der die Natur des Anteilscheinkapitals als von derjenigen des Aktienkapitals verschieden betrachtet wird. Es wird behauptet, die Summe aller Anteile der Mitglieder einer richtigen Genossenschaft bedeute für diese letztere eine Schuld, keineswegs aber steuerbares Vermögen. Um den Schuldcharakter des Anteilscheinkapitals darstellen bzw. dessen Vermögenscharakter in Abrede stellen zu können, wird auf die Darlegung des Wesens der Genossenschaft zurückgegriffen[1]:

Die besondere Aufmerksamkeit, die der Besteuerung der Genossenschaften zu schenken ist, läßt sich aus einer Vergleichung derselben mit den Aktiengesellschaften begründen. Die Genossenschaft ist eine Personenverbindung, die Aktiengesellschaft eine Kapitalassoziation. Die Wirtschaftsgenossenschaft hat an und für sich kein Vermögen, während bei der Aktiengesellschaft ein Gesellschaftskapital unerläßlich ist. Wenn auch die Wirtschaftsgenossenschaften einen gemeinsamen Geschäftsbetrieb beabsichtigen, so kann dieser ohne eigenes Kapital erreicht werden[2]. Das Beispiel

[1] Die nachfolgenden Ausführungen sind den „Richtlinien über die Besteuerung der Konsumvereine“ von Dr. Schär, Basel 1912, entnommen.

[2] Daselbst Seite 9. Die dort vorkommenden Sperrungen sind nicht wiedergegeben.

hierfür liefert die Genossenschaft mit Solidarhaft ihrer Mitglieder, die, „ohne eigenes Kapital anzusammeln oder von den Mitgliedern „Vorschüsse zu verlangen, genügend Kredit von Bankinstituten oder „Privaten erhält, um große Geschäfte machen und auch große „Überschüsse oder Ersparnisse erzielen zu können".[1] In diesem Falle treffen die Voraussetzungen für die Vermögensbesteuerung nicht zu, es sei denn, daß „als Genossenschaftsvermögen die Summe der „Privatvermögen sämtlicher Genossenschafter" betrachtet würde. Um nichts Anderes handelt es sich, wenn diese mit ihrem ganzen Vermögen haftenden Genossenschafter von ihrem Privatvermögen einen kleinen Teil, 20, 50 oder 100 Frs. pro Mitglied, „ausscheiden „und der Genossenschaft zum Zwecke des gemeinsamen Geschäfts- „betriebes als Vorschuß[2] zur Verfügung stellen". Insbesondere sind dadurch Kredit und Vermögen der Genossenschaft nicht größer geworden, wie überhaupt diese kleinen Teile nicht zum Vermögen der Genossenschaft werden; „denn diese Vorschüsse können durch „Beschluß der Generalversammlung wieder zur Rückzahlung gebracht „werden, so daß die Genossenschaft bei vielleicht gleicher Leistungs- „fähigkeit gar kein Genossenschaftsvermögen hätte, und es kann „der einzelne Genossenschafter jederzeit durch Kündigung seiner „Mitgliedschaft sich innerhalb kurzer Frist diese Summe wieder „auszahlen lassen, im Gegensatz zur Aktiengesellschaft, wo das „einmal ausgegebene Aktienkapital nicht so leicht zurückbezahlt „werden kann, und wo der einzelne Aktionär sein Geld nur dann „zurückerhält, wenn er seine Aktien an einen andern verkaufen „kann."[3] Steht es deshalb fest, daß für die Genossenschaft mit Solidarhaft das Anteilscheinkapital kein Vermögen derselben darstellt, so muß dies „um so mehr zutreffen bei den Genossenschaften, „die die persönliche Haftbarkeit der Mitglieder ausschließen und mit „oder ohne Anteilscheine oder Haftsumme ihren gemeinsamen „Geschäftsbetrieb einrichten".[3]

Daß die Anteilscheine Vorschüsse der Mitglieder und Schulden der Genossenschaft ihnen gegenüber darstellen, geht auch daraus hervor, „daß die Zinsen auf diese Anteilscheine, soweit sie über- „haupt verzinst werden, auf Betriebsrechnung gebucht werden und „nicht auf Gewinn- und Verlustrechnung"[4].

Nicht dieser Meinung ist das Bundesgericht, das entschieden hat: „Das Stammkapital der Genossenschaft setzt sich zwar aus den „Anteilen der Mitglieder zusammen, aber die Anteile sind richtiger- „weise nicht als Guthaben der Mitglieder an die Genossenschaft und

[1] a. a. O., Seite 10.
[2] Sperrung von uns.
[3] Richtlinien, Seite 11.
[4] a. a. O.

„somit als Schulden dieser zu betrachten, sondern sie stellen der „Genossenschaft gegenüber die Quoten dar, zu denen die Mitglieder „am Gesellschaftsvermögen anteilberechtigt sind und nach Auflösung „der Gesellschaft oder nach ihrem Austritt Anspruch auf das Ge„sellschaftsvermögen haben. Das Stammkapital, das nach aus„drücklicher Statutenbestimmung für die Verbindlichkeiten der „Gesellschaft mit dem Reserve- und Garantiefonds in erster Linie „haftet, qualifiziert sich daher steuerrechtlich nicht als ein Passivum, „sondern als eigenes Betriebskapital der Genossenschaft“[1].

Unseres Erachtens sind die Anteilscheine tatsächlich in gewissem Maße als Genossenschaftsschulden zu betrachten, was daraus hervorgeht, daß diese in der Regel, besonders bei Konsumvereinen, zu einem festen, statutengemäß festgesetzten Zinsfuß verzinst werden, der den landesüblichen Fuß nicht übersteigen soll. Um deshalb um diese Streitfrage herumzukommen, würden wir theoretisch die Besteuerung jedes einzelnen Anteiles bei den Mitgliedern vorschlagen bei Freilassung des Anteilscheinkapitals. Wir haben aber schon auf die Schwierigkeit dieser Besteuerung aufmerksam gemacht und können deshalb aus praktischen Gründen die Besteuerung des Anteilscheinkapitals begreifen.

Der Grund dafür, daß im allgemeinen gegen die Besteuerung des Anteilscheinkapitals wenig Opposition gemacht wird, dürfte darin liegen, „daß das haftbare Anteilscheinkapital gewöhnlich nicht gerade „einen großen Betrag ausmacht und daß infolgedessen die zur Er„hebung gelangenden Steuerquoten nicht so schwer in Betracht „fallen“[2].

Gleichwohl von etwelcher Bedeutung für die Genossenschaftsbesteuerung sind gewisse allgemeine Vorschriften über den Schuldenabzug, der nicht in allen Kantonen auf die nämliche Weise geregelt ist. Schule hat in dieser Richtung das System der Schuldenverteilung gemacht, darin bestehend, daß die Passiven eines Steuerpflichtigen in sogenannte liegende und fahrende Schulden getrennt werden, die von den entsprechenden Summen des unbeweglichen und beweglichen Vermögens abgezogen werden können. Der Abzug der liegenden Schulden am unbeweglichen Vermögen und der fahrenden am beweglichen hat seine praktische Bedeutung, wenn für die beiden Arten von Vermögensobjekten verschieden hohe Steuersätze angewendet werden sollen.

Neben diesem System besteht ein anderes, das der Kompensation überschüssiger Schulden der einen Kategorie mit Vermögen der andern einen Platz einräumt. Je nach der Verrechnungs-

[1] Nach Schneebeli, Grundsätze der bundesgerichtlichen Rechtsprechung in Steuersachen, Zürich, B. E. 34, I, 486.

[2] Richtlinien, Seite 12.

möglichkeit gestaltet sich dessen Einfluß auf die Genossenschaftsbesteuerung wie folgt:

Am ungünstigsten für die Genossenschaften erweisen sich die Bestimmungen, die jede Kompensation ausschließen oder aber nur eine Verrechnung überschüssiger Hypothekarschulden mit dem beweglichen Vermögen erlauben; denn die Großzahl der Genossenschaften zeichnet sich gerade durch ein Überwiegen der nicht pfandversicherten bzw. laufenden Schulden aus, weil beispielsweise die nötigen Mittel zur Immobilienbeschaffung durch Ausgabe von Obligationen, nicht durch Grundpfanderrichtung beschafft werden.

Etwas günstiger wirkt die umgekehrte teilweise Kompensation, d. h. wenn die das bewegliche Vermögen übersteigenden laufenden Schulden am vorhandenen Immobiliarvermögen abgezogen werden dürfen.

Schließlich ist zu erwähnen, daß der Kanton Waadt vor dem Jahre 1923 den Mehrwert der Schulden auf dem Immobiliarvermögen am „fortune mobilière" abziehen ließ und die dieses übersteigenden laufenden Schulden zu 10% des Mehrwertes mit dem „produit du travail" kompensierte. Das neue Gesetz toleriert einen Abzug von 10% des Mehrwertes sämtlicher Schulden am Arbeitserwerb.

3. Von keinem Belang ist die Frage des Schuldenabzuges, wenn die Genossenschaften für ihr Anteilscheinkapital und die Reserven besteuert werden sollen. Die Ausmittlung des Steuerkapitals läßt sich hier leicht bewerkstelligen, indem in der Summe von Anteilscheinkapital und Reserven bereits das Reinvermögen zum Ausdruck zu kommen pflegt[1]. Eventuelle Unterbewertungen in der Bilanz sind durch Zuschläge unter dem Titel „stille Reserven" zu beheben. Daß ordentliche und stille Reserven der Steuer unterstellt sein sollen, ist klar. Diese bilden auf alle Fälle Gesellschaftsvermögen, seien sie nun in der Bilanz von Aktiengesellschaften oder Genossenschaften. Dagegen kann die Besteuerung gewisser Spezialfonds und Rückstellungen für Wohlfahrtszwecke streitig werden. Eine gänzliche Steuerbefreiung wirklicher Wohltätigkeitsinstitutionen läßt sich ohne große Begründung rechtfertigen, sofern gewisse Voraussetzungen, wie die Unmöglichkeit zweckwidriger Verwendung des Vermögens oder Ertrages, Unabhängigkeit der Institution vom Vermögen des Stifters usw., erfüllt sind.

In bezug auf das nicht einbezahlte Anteilscheinkapital ist zu sagen, daß sich dieses für die Besteuerung noch weniger eignet, als das nicht liberierte Aktienkapital, da eine vollständige Einzahlung bei Genossenschaften oft deshalb unterbleibt, weil dies dem Genossen-

[1] Sofern das Anteilscheinkapital nicht als Schuld anerkannt wird.

schafter nicht möglich ist, er vielleicht den zu liberierenden Rest durch Arbeit oder Ersparnis erst beschaffen muß.

Die Besteuerung des nicht einbezahlten Anteilscheinkapitals tritt uns in der Schweiz selten entgegen, und zwar nur in den Kantonen mit Spezialbesteuerung der juristischen Personen, wo eine mäßige Kapitalsteuer auf die nicht einbezahlte Summe des Kapitals gelegt ist.

Die Besteuerung von Anteilscheinkapital und Reserven kann entweder nur ein Produkt der Steuerpraxis sein, wenn nach dem Gesetze das Reinvermögen ermittelt werden sollte, oder aber es kann das Gesetz selbst eine solche Besteuerung der Genossenschaften vorschreiben, indem es als Genossenschaftsvermögen Anteilscheine und Reserven definiert. Diese Art der Besteuerung ist nicht zu verwechseln mit der Kapitalbesteuerung in den bereits erwähnten Kantonen mit Spezialsteuer für moralische Personen. Wo im Gesetze derart umschrieben ist, daß das Anteilscheinkapital als Vermögen gelte, ist ein Streit um diesen Punkt überflüssig, da dann die Besteuerung desselben absolut gesetzlich ist[1].

4. Zu den angeführten Arten der Genossenschaftsbesteuerung gesellt sich eine vierte, die sich durch ihre Eigenart auszeichnet. Ihre unmittelbare Wirkung ist eine Doppelbesteuerung einzelner Vermögensgegenstände, die auf zwei verschiedene Arten zustande kommen kann:

a) Bei der Bestimmung des Reinvermögens werden Aktivposten und Passivposten der Bilanz, beispielsweise Reserven, Anteilscheinkapital, die bereits den Ausdruck des Reinvermögens darstellen, miteinander vermengt und von deren Summe die Schulden abgezogen, mit anderen Worten das Reinvermögen wird doppelt besteuert, einmal als Differenz zwischen Aktiven und Passiven, dann in der Form von Reserven und eventuell Anteilscheinkapital.
b) Als Vermögen der Genossenschaft werden besteuert:
   1. Anteilscheinkapital und Reserven,
   2. Immobilien, eventuell andere vermögenswerte Aktiven.

Der ersten Gruppe gehören an Schwyz und Basellandschaft[2], während in die zweite der Kanton Aargau, soweit es sich um die Besteuerung der Erwerbsgenossenschaften handelt, sowie die Steuerpraxis unter der Herrschaft des alten Gesetzes in Schaffhausen gereiht werden können. In Genf, wo ebenfalls Anteilscheinkapital,

[1] Erwähnenswert ist das Vorgehen Appenzell A.-Rh., das bei der Steuergesetzrevision jeden Zweifel über die Steuerpflicht des Anteilscheinkapitals ausgeschlossen wissen wollte durch den Zusatz: „gleichgültig, unter welchem Namen dasselbe in der Bilanz aufgeführt ist“ (siehe Seite 51).

[2] Vergleiche die Darstellung der Besteuerung in diesen Kantonen.

Reserven und Immobilien besteuert wurden, rührt die „Doppelbesteuerung“ von der Anwendung zweier verschiedener Steuern her, ist somit keine eigentliche Doppelbesteuerung.

Die Ursache, die entweder Gesetzgeber oder Steuerbehörden verleitet, zu einer derartigen Besteuerungsart die Hand zu bieten, dürfte hauptsächlich in einer unrichtigen Vorstellung über den Begriff der „Reserven“ liegen, die darin besteht, daß diese, unter Umständen auch das Anteilscheinkapital, als Vermögensteile betrachtet werden anstatt darin lediglich den rechnerischen Ausdruck des im Betriebe liegenden Vermögens zu erblicken, wie sich das Bundesgericht ausdrückt[1], und nicht zuletzt mögen auch Verwechslungen der „Reservefonds“ mit den im Steuerwesen gebräuchlichen, in den Gesetzen vorkommenden Ausdrücken „Handelsfonds“, „Industriefonds“ und „Gewerbefonds“ die Ursache sein.

b) Einkommen oder Erwerb.

Die Besteuerung des Einkommens oder Erwerbes kommt in der Schweiz nur in Verbindung mit einer Vermögenssteuer vor und bildet mit dieser zusammen den Hauptteil des Systems der direkten Steuern. Wie die Vermögenssteuer von Kanton zu Kanton eine andere Form annimmt, so ist auch die Einkommenssteuer keineswegs überall dieselbe. Sie tritt entweder als allgemeine Einkommenssteuer, ergänzt durch eine Kapitalsteuer, oder als teilweise Einkommenssteuer, auch Erwerbssteuer genannt, auf, die gewöhnlich eine Ergänzung der allgemeinen Vermögenssteuer darstellt.

Ob juristische Personen für „Einkommen“ oder „Erwerb“ besteuert werden können, ist heute stets noch eine umstrittene Frage, und es scheint momentan, als fände diese eher eine negative Beantwortung; denn es wird als begrifflich ausgeschlossen betrachtet, daß eine „nicht lebende Person“ Einkommen erzielen könne. Daß die Gesetzgeber dennoch dazu kommen, diese moralischen Personen der Einkommens- oder Erwerbssteuer zu unterstellen, mag eher aus praktischen Gründen erklärt werden, als durch theoretische Thesen.

Das Einkommen spielt in der Genossenschaftsbesteuerung eine weit wichtigere Rolle als das Vermögen, was schon deshalb natürlich ist, weil die Steuersätze für das Einkommen in der Regel diejenigen des Vermögens bedeutend übersteigen, insbesondere aber deshalb, weil Genossenschaften vielfach, absolut betrachtet, hohe Betriebsüberschüsse erzielen.

Hier konzentriert sich die ganze genossenschaftliche Aktion auf die Reduktion der Steuerleistung auf ein Minimum, ausgedrückt in

[1] In B. E. 46, I, Seite 18 sagt das Bundesgericht: „représentation arithmétique de la valeur des fonds engagés dans la société“.

der Forderung auf gänzliche Steuerbefreiung desjenigen Teiles der Betriebsüberschüsse, der den Teilhabern an der Unternehmung direkt oder indirekt zugeführt wird. Es kann gesagt werden, daß die genossenschaftliche Steuerpolitik erst hier einsetzt, aber um so intensiver getrieben wird, und zwar gilt dieses sowohl bei der Einkommens- als auch bei der Ertragsbesteuerung, von welch letzterer weiter unten die Rede sein wird.

Damit soll aber nicht gesagt sein, daß die Besteuerung der Rückvergütungen und anderer den Mitgliedern zugeführter Beträge alleiniger Gegenstand der Anfechtung sei. Tatsächlich richten sich bei Gelegenheit auch Angriffe gegen die Besteuerung anderer Summen, die als Teile des Einkommens oder Ertrages betrachtet werden, wie Abschreibungen, Rückstellungen für Wohlfahrtszwecke, Steuern usw. Einwendungen hiergegen sind aber nicht nur von genossenschaftlicher Seite gemacht worden, sondern können ebenso scharf auch von Aktien-Gesellschaften und eventuell physischen Personen kommen.

Da die Besteuerungsfrage der Rückvergütungen die weitaus wichtigste und interessanteste ist, kann eine Klassifikation der kantonalen und Bundesbesteuerung am zweckmäßigsten nach dem Umfange und der Art der Rückvergütungsbesteuerung erfolgen. Sie stellt dann zugleich auch eine Zusammenstellung des Erfolges der genossenschaftlichen Tätigkeit auf diesem Gebiete dar.

Als Einkommen oder Erwerb wird in der Schweiz besteuert:
entweder 1. der gesamte Überschuß[1]
oder 2. nur ein Teil desselben:
a) durch teilweise Steuerbefreiung der Rückvergütung,
b) durch deren gänzliche Befreiung.

Unter dem Nettoüberschuß ist stets der Ertrag nach Abzug der Betriebsunkosten zu verstehen. Weitere Abzüge sind Abschreibungen, sowie bei der Erwerbssteuer eine normale Verzinsung des im Betriebe investierten Kapitals.

Der Überschuß kann nach der Buchführung ermittelt werden. Je nach Gesetz können von dem so ermittelten Überschuß weitere Abzüge gemacht werden, sofern diese bei der buchmäßigen Ermittlung noch nicht berücksichtigt worden sind. Sind aber gegenteils Reduktionen durch vorzeitiges Ausscheiden steuerpflichtiger Beträge gemacht worden, so sind solche dem Betriebsüberschuß wieder zuzuzählen. Zu letzteren gehören hauptsächlich Tantièmen, Dividenden, Neuanschaffungen usw.

Was die einzelnen Abzüge anbetrifft, so gedenken die Gesetzgeber in der Regel der Betriebsausgaben, der Abschreibungen,

[1] Nach Abzug der Betriebskosten.

gegebenenfalls des Vermögensertrages, ausnahmsweise der bezahlten Steuern und der Rückvergütungen.

a) Durch den Abzug der Betriebsunkosten, auch Gewinnungskosten genannt, ist der Bruttoertrag einer Unternehmung auf den Nettoertrag, Reinertrag oder Gewinn zu reduzieren. Verschiedene Gesetzgeber lassen eine mehr oder weniger weitgehende Aufzählung derjenigen Ausgaben folgen, die als Geschäftsunkosten zu betrachten sind. Hierzu gehören z. B. Löhne, Ausgaben für Beschaffung von Rohmaterialien und Energie, die Passivzinzen und Transportkosten, die allgemeinen Bureauunkosten usf. Daß aber eine noch weitergehende Interpretation der „Gewinnungskosten" möglich sei, versuchen speziell die Genossenschaften darzutun, indem sie, wo eine Steuerfreiheit der Rückvergütungen, Rabatte und Skonti noch nicht ausgesprochen worden ist, eine solche zu erwirken suchen durch die Behauptung, die ihren Käufern gewährten Vergünstigungen seien eine Betriebsausgabe. Auch die Verzinsung des Anteilscheinkapitals stellt nach ihrer Auffassung eine Ausgabe dar, wie jede andere Zinsenlast, nicht aber einen Teil des Ertrages. In der Tat ist dieser Anteilscheinzins nicht mit einer Dividende zu verwechseln, weil er auch zur Auszahlung gelangt, wenn kein Ergebnis erzielt wird. Es ist deshalb der Einwand, der gegen die Besteuerung gemacht wird, nicht ohne weiteres zu verwerfen. Von Bedeutung ist er indessen nur unter der Herrschaft der allgemeinen Einkommenssteuer, da die Erwerbssteuern den Vermögensertrag, bzw. eine angemessene Verzinsung der eigenen Betriebsmittel steuerfrei lassen.

b) Die Abschreibungen. Die Gesetze gestatten eine Berücksichtigung derselben, sofern sie „geschäftsmäßig begründet" sind. Ob diese Voraussetzung zutrifft, ist von Fall zu Fall zu untersuchen. Amortisationen werden in der Regel gebilligt auf Maschinen, Mobilien, nicht immer dagegen auf Immobilien. Ob dabei vom Anschaffungs-, Verkehrs- oder Buchwert ausgegangen werden soll, bildet oft Gegenstand von Meinungsverschiedenheiten. Die allein richtige Grundlage scheint uns der Anschaffungswert zu sein. Es kommt dabei aber sehr auf den Prozentsatz an.

Wie Abschreibungen sind auch Rückstellungen in Erneuerungsfonds zu behandeln, sofern sie an Stelle der ersteren gemacht werden.

c) Eine starke Belastung erwächst den Genossenschaften aus der Besteuerung der Steuern, die sich in mehreren Kantonen behauptet. Sie besteht darin, daß die im Vorjahre für Vermögen oder Einkommen oder beide entrichteten Steuern vom Fiskus nicht als Gewinnungskosten, wohl aber als Teile des Einkommens betrachtet werden. Auch in diesem Punkt gehen die Meinungen auseinander. Bis jetzt hat das Bundesgericht in der Frage der Besteuerung der

Steuern juristischer Personen zugunsten des Steuernehmers entschieden[1]. Dies wirkt für Genossenschaften insofern hart, als deren gesamter Überschuß mit Inbegriff der Rückvergütungen besteuert wird. Es ist besonders den hohen Einkommensteuersätzen und der Besteuerung der Steuern zu verdanken, daß im Kanton Graubünden die Genossenschaften unter dem früheren Steuergesetz Abgaben zu entrichten hatten, die das in allen anderen Kantonen Verlangte bedeutend überstiegen[2].

d) Das Problem der Rückvergütungs-Besteuerung berührt diejenigen Genossenschaften, die ihren jährlichen Überschuß nicht nach Maßgabe der Kapitalbeteiligung, sondern im Verhältnis zu dem, was jedes einzelne Mitglied (oder Nichtmitglied) zum Gelingen des Geschäftes beigetragen hat, verteilen. Diese Verteilung kann eine direkte oder eine indirekte sein. „Direkt" möchten wir sie nennen, wenn sie am Schlusse eines Geschäftsjahres stattfindet, wenn also eine summarische Rückerstattung erfolgt. „Indirekt" ist sie dagegen, wenn sie bei jedem Verkehrsvorfall zwischen Genossenschaft und Mitglied in Form von Preisermäßigungen oder Zuschlägen erfolgt, sodaß am Ende des Geschäftsjahres kein oder nur ein unbedeutender Überschuß in Erscheinung tritt. Typisch für die direkte Rückvergütung sind die Konsumgenossenschaften, sozialen Hilfsgenossenschaften, Versicherungsgesellschaften auf Gegenseitigkeit. Für die indirekte Vergütung mögen als Beispiel die Bezugsgenossenschaften zitiert werden, die die gemeinsam eingekauften Bedarfsgegenstände zum Selbstkostenpreis absetzen, sowie die Verwertungsgenossenschaften, deren Verteilungsmodus vornehmlich darin besteht, die von den Mitgliedern eingelieferten Produkte teurer zu bezahlen, als diejenigen der Nichtgenossenschafter, wodurch sie über einen bei der Verwertung zu erwartenden Überschuß zum voraus verfügen.

Uns interessieren vorweg diejenigen Rückvergütungen, deren steuerliche Erfassung ohne weiteres möglich ist, weil sie in Erscheinung treten. Die indirekten Rückvergütungen zu besteuern, ist bis jetzt nur wenig versucht worden. Das Bundesgericht hat zu einer Besteuerung der Summe der den Mitgliedern einer Gesellschaft gewährten Preisermäßigungen als Einkommen seine Billigung verweigert[3], und in einem Kanton, wo diese Besteuerungsart in Vorschlag gebracht worden ist, hat sie keine praktische Bedeutung angenommen[4].

---

[1] B. E. vom 28. Oktober 1921, sowie in Bd. 45, I, 25; 32, I, 310; 39, I, 10.
[2] Vergleiche unter „Graubünden".
[3] Bundesgerichtlicher Entscheid vom 3. Februar 1919 in Sachen Elektrizitätswerk Davos A.-G. contra Kanton Graubünden.
[4] Kanton Aargau.

Um zu verstehen, weshalb die Steuerfreiheit der Rückvergütungen gefordert wird, ist es unerläßlich, die Gründe, die dafür geltend gemacht werden, kurz zu skizzieren.

In hauptsächlicher und prinzipieller Beziehung wird darauf hingewiesen, daß die Wirtschafts- bzw. Konsumgenossenschaften sich von kaufmännischen Unternehmungen dadurch unterscheiden, daß sie nicht einen Gewinnzweck verfolgen, sondern diesen auszuschalten bestimmt seien dadurch, daß in Umgehung der Zwischenglieder der Händlergewinn unterdrückt und damit dem Einkommen des einzelnen Mitgliedes ein höherer ökonomischer Nutzeffekt verliehen werde. Daher ist der jährliche Überschuß der Genossenschaft nicht als „Gewinn", sondern als Ersparnis zu betrachten. Um dies schon rein äußerlich zur Geltung zu bringen, wird darauf hingearbeitet, in der Genossenschaftsbewegung die Worte „Gewinn", „Profit" auszuschalten und durch den Ausdruck „Überschuß" zu ersetzen; denn Gewinn sei ungenossenschaftlich[1]. Diese von England ausgehende Bestrebung hat sich auch im schweizerischen Konsumgenossenschaftswesen Bahn gebrochen.

Wie kommt nun der Genossenschafter dazu, nicht nur den „Gewinn" in „Überschuß" umzutaufen, sondern in diesem überhaupt etwas zu erblicken, das er Ersparnis nennt? Lassen wir ihn die Antwort selbst geben:

„Die Beurteilung der Frage, ob Rückerstattungen von Konsum-
„vereinen Gewinn oder Erwerb seien, oder nicht steuerpflichtige
„Ersparnisse darstellen, wird sehr erleichtert, wenn man von der
„einfachsten Form der Konsumentenvereinigung ausgeht. — Man
„hat die wirtschaftliche Tätigkeit von Konsumgenossenschaften öfters
„in Parallele gesetzt zu der freien Vereinigung von einigen Personen,
„die, um Ersparnisse zu erzielen, sich zusammentun zum gemein-
„samen Bezug eines bestimmten Verbrauchsgutes, z. B. eines Sackes
„Kaffee oder mehrerer Kisten Zigarren oder ähnlicher Bedarfsartikel.
„Hier wird das Geschäft gewöhnlich so abgewickelt, daß ein Mitglied
„dieser ad hoc gegründeten Gesellschaft die Bestellung aufgibt und
„ausführt, die Auslagen für Faktura und Fracht besorgt und nach-
„her je nach dem Anteil eines einzelnen unter die Gesellschafts-
„mitglieder repartiert. Wenn nun jedes der Gesellschaftsmitglieder
„bei diesem Geschäfte gegenüber dem üblichen Detailbezug bei
„Warenverkäufern zwei, drei oder mehr Franken erspart hat, wird es
„keinem einfallen, diese zwei, drei oder mehr Franken als Erwerbs-
„einkommen zu seinem sonst schon versteuerten Einkommen hinzu-
„zuversteuern, und es wird auch keine Steuerbehörde so weit gehen,
„die Besteuerung dieser Beträge zu verlangen. — Die Tätigkeit

[1] „Schweizer Konsumverein", Jahrg. 1916, No. 29, Seite 336.

„einer Konsumgenossenschaft, die nur mit Mitgliedern verkehrt, „unterscheidet sich aber von den oben erwähnten, gemeinsam vor- „genommenen Bezügen einer einzelnen Ware nur dadurch, daß diese „Bezüge in der Konsumgenossenschaft systematisch organisiert und „nicht auf einen einzelnen Fall beschränkt sind, und daß die einzelnen „Mitglieder dieser Genossenschaft das Betriebskapital nicht für jeden „einzelnen Einkauf einzahlen oder nachzahlen, sondern, um fort- „gesetzte Einkäufe zu ermöglichen, zum voraus eine bestimmte Leistung „über sich nehmen. — Ein fernerer Unterschied liegt darin, daß „die so gemeinsam bezogenen Waren nicht in jedem einzelnen Falle „zum Selbstkostenpreise unter die Mitglieder verteilt werden, sondern „daß von vornherein ein gewisser Zuschlag gemacht wird, weil die „Ausrechnung der Selbstkosten für kleinere und kleinste Bezüge „gewisse Schwierigkeiten bietet, und weil ferner bei der Lagerung „von Waren, die für eine rationelle Vermittlung sich als notwendig „erwiesen hat, Manki, Lagerkosten, Kapitalzinsen und allfällige „Konjunkturschwankungen berücksichtigt werden müssen. Dieser „Zuschlag wird so hoch bemessen, daß die Genossenschaft auf jeden „Fall auf ihre Kosten kommen muß. Dadurch, daß ein Zuschlag „gemacht wird, der allen Eventualitäten Stand hält, ergibt sich mit „der Zeit ein Überschuß, der von den Mitgliedern der Genossenschaft „wieder beansprucht wird, aber nicht bei jedem einzelnen Einkauf, „auch nicht in kürzeren Fristen, sondern gewöhnlich nur alle „3, 6 oder 12 Monate ausgerechnet, festgestellt und rückerstattet „wird. In einer für längeres Wirken gegründeten Genossenschaft „wird jedoch nicht der ganze Überschuß verteilt. Wenn die organi- „sierte Konsumgenossenschaft ihre Zwecke richtig erreichen will, so „muß sie ihre Wirksamkeit möglichst sicherstellen, nicht nur vor „allfälligen Konjunkturschwankungen, sondern auch vor allfälligen „Krisen, die auch in der Mitgliedschaft eintreten könnten. Darum „müssen auf den zum gemeinsamen Geschäftsbetrieb dienlichen „Mobilien und Immobilien, die ja durch fortgesetzten Gebrauch „entwertet werden, Abschreibungen in genügender Höhe vorgenommen „werden. Im weitern darf eine Konsumgenossenschaft nicht den „gesamten rechnungsmäßig nachgewiesenen Überschuß nun ver- „brauchen; sie muß Ersparnisse machen, wie eine lebende Person, „die, wenn immer möglich, ihr Einkommen auch nicht vollständig „aufzehrt, sondern für Tage der Krankheit, der Arbeitslosigkeit oder „für ihre Erben Ersparnisse ansammelt. Zu diesem Zweck werden „bei der Genossenschaft aus dem Überschuß bestimmte Beträge „zur Dotierung der Reserven ausgeschieden und erst der Rest wird „an die Mitglieder zurückerstattet, und zwar im Verhältnis zu den „gemachten Warenbezügen. Wer keine Warenbezüge gemacht hat, „erhält nichts von diesem Überschusse, auch wenn er mit dem

„größten Anteil beteiligt wäre. — Hieraus geht unzweifelhaft hervor, „daß diese Überschüsse und Rückerstattungen kein Erwerb, sondern „nur Ersparnisse sind, und daß sie deshalb nicht der Einkommens- „und Erwerbssteuer unterworfen sein dürfen. Das geht auch daraus „hervor, daß diese Rückerstattungen von den einzelnen Empfängern „nicht noch einmal als Erwerb versteuert werden müssen, während „reine Aktiendividenden nochmals als Einkommen zur Besteuerung „herangezogen werden. So wenig wie eine lebende Person an sich „selbst Gewinn erzielen kann, so wenig kann eine Konsumgenossen- „schaft, die den Verkehr auf ihre Mitglieder beschränkt, an denselben „oder für dieselben Gewinn machen. Aus diesem Grunde dürfen „die Rückerstattungen auch nicht mit dem Gewinn von Erwerbs- „gesellschaften auf gleiche Linie gestellt und der Besteuerung unter- „worfen werden. — Anders steht es, wenn eine Genossenschaft auch „mit Nichtmitgliedern in Verkehr tritt; dann ist es möglich, daß an „diesen Drittpersonen Gewinn gemacht wird, und dann ist es theo- „retisch richtig, daß dieser aus dem Verkehr mit Nichtmitgliedern „stammende Teil des Überschusses als Gewinn behandelt und steuer- „pflichtig erklärt wird. In praxi wird es natürlich schwer sein, „diesen Betrag genau auszurechnen, und darum empfehlen wir unseren „Verbandsvereinen regelmäßig, sich als reine Wirtschaftsgenossenschaft „zu konstituieren und die Warenabgabe auf Mitglieder zu beschränken. „Im letztern Falle haben sie auch die Möglichkeit, Bundesbeamte in „ihre Verwaltung wählen zu können, was denjenigen Genossenschaften, „die auch mit Dritten Geschäfte machen, verboten ist.“[1]

Und ähnlich Dr. Hans Müller im staatsrechtlichen Rekurs des Konsumvereins Baden vom Jahre 1899: Seine Untersuchung hat den Zweck, die Frage zu lösen, ob ein Konsumverein eine der drei Arten von Einkommen erzielen könne, nämlich eine persönliche Rente, einen Arbeitslohn oder einen Unternehmergewinn. Für die beiden ersten Arten von Einkommen ergebe sich die Unmöglichkeit von selbst. Was den Unternehmergewinn anbetrifft, so kann solcher nur von einer Unternehmung erzielt werden. Ist aber der Konsumverein eine Unternehmung? Nach diesem Autor läßt sich die Unternehmung „als diejenige Betriebsform definieren, bei der die Betriebs- „mittel Kapital sind, die, um am Preise einen Gewinn zu erzielen, „auf den Verkauf an Dritte ausgeht, und deren Preisbestimmungs- „prinzip in der freien Konkurrenz gegeben ist“. Damit demnach eine Genossenschaft als Unternehmung angeredet werden kann, müssen drei Hauptmerkmale vorhanden sein:

1. Die Betriebsmittel einer Genossenschaft sind Kapital und haben Anspruch auf eine Dividende.

[1] Schär, Richtlinien, Seiten 16ff.

2. Die Genossenschaft geht, um am Preise einen Gewinn zu erzielen, auf den Verkauf an Dritte aus.
3. Das Prinzip, das von der Genossenschaft zur Bestimmung des Preises der von ihr zum Verkaufe gebrachten Waren angewendet wird, ist mit der freien Konkurrenz gegeben.

Was nun das Betriebskapital betreffe, so bestehe dieses hauptsächlich aus den Reserven und den Spareinlagen der Mitglieder, welche verzinst werden; auf alle Fälle habe kein Bestandteil des Betriebskapitals Anspruch auf eine Dividende. Es sei logisch und faktisch unmöglich, daß eine Käufergenossenschaft dadurch, daß sie kauft und die gekauften Waren verzehrt, etwas erwerben könne, einen Profit zu erlangen vermöge. — Sodann seien die Konsumvereine nicht an die Konkurrenzpreisbestimmung gebunden, indem sie die Preise nach eigenem Willen festsetzen. Tatsächlich passen sie dieselben den Marktpreisen an. Der Verkauf zu Einkaufspreisen hätte sich nicht bewährt, da er viele Nichtmitglieder angezogen hätte und auch technische Schwierigkeiten bereite.

Aus dem Vorstehenden ist mit Deutlichkeit ein Merkmal zu erkennen, durch welches der Unternehmungscharakter der Konsumgenossenschaft in Abrede gestellt werden will, und welches zugleich ausschlaggebend bei der Einkommenssteuer sein soll. Es ist dies der ausschließliche Geschäftsverkehr mit den Mitgliedern. Darin soll der Konsumverein am deutlichsten dem gewöhnlichen Zusammenschluß mehrerer Personen zur gemeinsamen Deckung gleicher Bedürdnisse ähnlich sein.

In der deutschen Steuergesetzgebung und Rechtsprechung ist das Kriterium des Verkaufs an Nichtmitglieder bei der Besteuerung der Konsumgenossenschaften schon frühzeitig ausschlaggebend gewesen. Beschränkte sich ihre Tätigkeit auf den Mitgliederkreis, so wurden diese Genossenschaften nicht als Erwerbsgesellschaften behandelt, und demgemäß war auch ihre steuerliche Behandlung. So waren diese in den 60er und 70er Jahren des verflossenen Jahrhunderts schlechtweg steuerfrei[1]. Interessant ist dabei die Art und Weise, mit welcher teilweise schon damals (in Bayern) und später vorgegangen wurde, um zu erkennen, ob ein Verein nur an Mitglieder verkaufe oder auch mit Nichtmitgliedern verkehre. Man stellte nämlich auf den „offenen Laden“ ab, worunter man jeden Laden verstand, der nicht physisch verschlossen war. Konnte ein physisches Hindernis nicht festgestellt werden, m. a. W. befand man sich in Gegenwart eines offenen Ladens, so bestand die gesetzliche Vermutung, daß der Verkehr an Nichtmitglieder gepflegt wurde[2]. Der „offene Laden“

[1] Dr. R. Riehn, Die Belastung der Konsumvereine durch Steuern aller Art, Hamburg 1908, Seiten 3 und 4.
[2] Derselbe, Seite 7.

ist aber ein rein äußerliches Merkmal, aus dem einen Schluß auf die Geschäftstätigkeit der Genossenschaft zu ziehen uns unangebracht erscheint. Die ausschließliche Warenabgabe an Mitglieder ist möglich und kann sogar vermutet werden, ohne daß die Genossenschaft sichtbar den bequemen Eintritt des Mitgliedes in den Laden durch Barrieren oder verschlossene Türen verhindert.

Es ist aber nicht zu verkennen, daß die praktische Durchführung des Prinzips, nur an Mitglieder zu verkaufen, auf Schwierigkeiten stößt, wenn es sich um einen offenen Laden handelt. Wenn daher einzelne Konsumvereine diesen Grundsatz proklamieren, so darf angenommen werden, daß dieser nicht absolut ist, sondern es sich dabei kaum um mehr als eine statutarische Formel handelt, dagegen die nötigen Mittel fehlen, um dieser die Nachachtung zu verschaffen.

Wie denken sich nun die Genossenschaftsführer die Besteuerung dieser Vereine?

Ihre Stellungnahme hängt davon ab, wie der Verkehr mit den Nichtmitgliedern geregelt ist, ob er tatsächlich als Ausnahmefall angesehen oder aber vielmehr demjenigen mit Genossenschaftern gleichgestellt wird; denn: „. . . soweit Wirtschaftsgenossenschaften mit Nicht-„mitgliedern wirtschaftlich verkehren, und aus diesem Verkehr einen „nicht zur Rückerstattung an die betreffenden Nichtmitglieder be-„stimmten Reinertrag erzielen, so kann dieser Teil, sofern er nicht „sowieso zur Dotierung der Reserve bestimmt ist, als Teil des „steuerpflichtigen Reinertrages behandelt werden“[1].

Um die gewünschte Steuerfreiheit zu erlangen, hat es nicht genügt, darzutun, daß eine Konsumgenossenschaft kein Unternehmen sei, daß sie deshalb keinen Gewinn erzielen könne.

Wohl in Anbetracht des nichtssagenden Erfolges, der mit solcher Argumentation erzielt worden war, hat sich die konsumgenossenschaftliche Steuerpolitik auf andere Bahnen begeben, durch deren Beschreiten sie zum Ziele zu gelangen hoffte. Sie hat sich den Erfolg hauptsächlich von zwei verschiedenen Wegen versprochen:

1. Von der Umwandlung der Rückvergütung in Rabatt oder festen Skonto.
2. Vom Verkauf zu Selbstkostenpreisen, anstatt zu Markt- und Tagespreisen.

Wenn von der zweiten Lösung bis jetzt so gut wie kein Gebrauch gemacht worden ist, so hat dagegen der Konsumvereins-Rabatt die Welt der Wirklichkeit erblickt. Mit diesem Rabatt wollte man für einen Teil der Rückvergütung Steuerfreiheit erwirken, da es sich bei diesem um die nämliche Vergütung an die Käufer handeln sollte, wie sie von den Rabattvereinigungen angehörenden Privatgeschäften

[1] Thesen betreffend die Steuerpflicht der Wirtschafts- und Erwerbsgenossenschaften in der Schweiz, aufgestellt von Dr. O. Schär.

ausbezahlt und vom Fiskus steuerfrei gehalten wird. Dieser feste Skonto, wie der Konsumvereinsrabatt auch genannt wird, ist in bestimmter Höhe zum voraus statutengemäß zuzusichern; denn „der „Überschuß der Konsumvereine, aus dem die Rückerstattungen aus- „gerichtet werden, läßt sich nämlich bei den meisten Verbands- „vereinen ganz leicht in zwei Teile teilen, einen sicher auf Grund „der gemachten Zuschläge zu erwartenden und einen mehr aleatorischen, „schwankenden. Ein Konsumverein, der z. B. wie der A. C. V. Basel „seit Jahren beinahe regelmäßig 8 % ausrichtet, hat seine Kalkulation „so eingerichtet, daß jedes Jahr mindestens 5 % auf die Bezüge aus- „gerichtet werden können, während es von dem Geschick im Ein- „kauf, in der Produktion und der Verteilung und von der Konjunktur „abhängt, ob zu diesen 5 % noch 2, $2^1/_2$, 3 oder sogar $3^1/_2$ und „mehr Prozent dazu verteilt werden können. Hier wäre sehr einfach „eine Teilung des Überschusses durchzuführen; 5 oder sogar „6 % werden regelmäßig als Rabatt gutgeschrieben, oder nach gewissen „Terminen ausbezahlt, und nur der restliche Überschuß wäre als „eigentlicher Geschäftsertrag zu behandeln; dann würde der steuer- „pflichtige Ertrag nur ca. 2—3 % des Umsatzes ausmachen und „die Steuer könnte ganz bedeutend reduziert werden“[1]. Leichter mag es sein, diese Änderung im Geschäftsverkehr mit den Mitgliedern und Kunden eintreten zu lassen, als derselben auch das erwartete Verständnis seitens des Steuerforderers zu erwirken. Damit hatte zu Beginn dieses Jahrhunderts der Konsumverein Chur einen Versuch gemacht, wozu er in einem früheren Urteil des Bundesgerichtes Veranlassung gefunden hatte. Dieses erblickte nämlich einen wesentlichen Unterschied zwischen Konsumvereinsdividende und dem wirklichen Rabatt darin, daß beim letzteren ein bestimmter Abzug den Kunden versprochen werde, und daß diese einen Anspruch auf den Abzug haben, während bei dem in Frage stehenden Skonto des Konsumvereins nur eine Erwartung, nicht aber ein Anspruch bestehe[2]. Der genannte Verein hatte aus diesen Motiven die Konsequenz gezogen und seinen Skonto ebenfalls so gestaltet, daß dieser zum voraus in bestimmter Höhe zugesichert und den Kunden ein Anspruch darauf eingeräumt wurde. Zufolge eines abermaligen negativen Entscheides beim Bundesgericht hat die Genossenschaft Chur weiterhin auf eine Teilung des Überschusses verzichtet, und dieses Urteil mag dazu beigetragen haben, daß der Rabatt in der Konsumgenossenschaftsbewegung der Schweiz während längerer Zeit nicht aufzukommen vermochte[3].

[1] Schär, Richtlinien, Seiten 24 und 25.

[2] Urteil des Bundesgerichts vom 27. Juni 1901 in Sachen Konsumverein Chur contra Graubünden.

[3] Dagegen sollen in Deutschland mit diesem System gute Erfahrungen gemacht worden sein (Schär, Richtlinien).

Seit einiger Zeit ist der Gedanke wieder aufgegriffen worden. Die Ursache dafür ist einmal darin zu erblicken, daß seit Beginn des Krieges die Steuerlasten gestiegen sind und die Genossenschaften wie die anderen Steuerpflichtigen Mittel und Wege suchen, die Last der öffentlichen Abgaben zu verringern. Dann aber trugen auch die Steuergesetzrevisionen dazu bei; denn wo nun neues Recht geschaffen wurde, mußte versucht werden, dieses zugunsten der Genossenschaftswünsche zu gestalten.

In einigen Eingaben, die von Konsumvereinen als Beschwerden gegen Steuereinschätzungen gemacht worden sind, ist mit mehr Nachdruck gegen die Besteuerung des Rabattes dadurch vorgegangen worden, daß nicht nur abermals die absolute Identität desselben mit dem Rabatt des Privatkaufmanns geltend gemacht wird, sondern diese noch kräftiger zu beweisen versucht wird durch die Vorgabe, der Rabatt bedeute für die Genossenschaft eine notwendige Betriebsausgabe; denn „die Rabattsummen müssen ausbezahlt werden, „auch wenn unter Umständen das Betriebsergebnis einen kleineren „Betrag ausmachen würde als die Summe der Rabattbeträge zu„sammen. Auf ein bestimmtes Betriebsergebnis als Rückvergütung „hat kein Mitglied einen klagbaren Anspruch, während, wenn sich „die Verwaltung weigern sollte, den vorher zugesicherten und ver„sprochenen und beschlossenen Rabatt auszuzahlen, jedes Mitglied „gerichtliche Klage einleiten könnte, und jeder Richter müßte in diesem „Falle die Genossenschaft zur Zahlung des Rabattes verurteilen“[1].

Man könnte sich allerdings fragen, wird weiter gesagt, „ob diese Betriebsauslagen notwendig wären“, und da dürfe darauf hingewiesen werden, daß gerade dank der Wirksamkeit der Konsumvereine auch Privathändler dazu übergegangen seien, beinahe allgemein solche Rabatte für Bezüge einzuräumen. Wollte der Konsumverein solche Rabatte nicht bewilligen, „so würde dadurch erwirkt werden, „daß der Umsatz sich bedeutend reduzierte und es könnte dadurch „die weitere Existenz des Konsumvereins in Frage gestellt werden. „Wenn also den barzahlenden Kunden dieser Skonto zugesichert „wird, im Gegensatz zu denjenigen, die nicht bar bezahlen, so wird „niemand behaupten dürfen, diese Belohnung der Barzahlung sei „aus geschäftlichen Rücksichten nicht zu billigen“[2].

Es ist nun noch ein Wort zu sagen vom Verkauf zu Selbstkostenpreisen. Dieser wird das letzte Mittel sein, zu welchem gegriffen wird, um den Überschuß ganz oder teilweise der Besteuerung zu entziehen. Ein Überschuß würde nämlich in diesem Falle nicht

---

[1] Aus dem staatsrechtlichen Rekurs des Konsumvereins Erstfeld vom 10. April 1922.

[2] Aus einem Rekurs des Konsumvereins Kreuzlingen an den Regierungsrat des Kantons Thurgau.

oder nur in geringem Betrage in Erscheinung treten. Die Möglichkeit eines sogar gewollten Defizites ist dabei nicht ausgeschlossen, denn es hätte an die Stelle der Rückvergütungsverteilung die Repartition des Defizites im Verhältnis der Warenbezüge zu erfolgen. Es ist nicht zu leugnen, daß eine solche Geschäftsführung möglich wäre, daß sie jedoch zur Voraussetzung hätte, daß die Mitglieder der Konsumgenossenschaft alle als solvabel gelten und insbesondere für den zu erzielenden Verlust genügend Haftbarkeit bieten. Die praktische Anwendbarkeit wäre wohl kaum mehr als für kleine Genossenschaften denkbar, während sie für die große Teile der Bevölkerung umfassenden Konsumvereine mehr Schwierigkeiten bieten würde, da der Verkauf zu Selbstkostenpreisen nur möglich wäre, wenn das diesen Konsumvereinen eigene Prinzip der Förderung des Sparsinnes der Mitglieder preisgegeben würde, wodurch sich aber auch das Band, das die Genossenschafter fest zusammenhält, nicht wenig lockern würde. Ein weiteres Hindernis wäre die vermehrte Anziehung von Nichtmitgliedern, von der Schwierigkeit, die Selbstkostenpreise bei einer Vielheit von Artikeln zu berechnen, garnicht zu sprechen.

Hieraus möchten wir schließen, daß in absehbarer Zeit kaum zu diesem Mittel der Selbsthilfe Zuflucht genommen werden wird, es sei denn, daß sich kleine oder vereinzelte Genossenschaften dennoch dessen bedienen werden. Es würde dies nichts Neues bedeuten, da bereits landwirtschaftliche Bezugs- und Konsumgenossenschaften den Verkauf zu Selbstkostenpreisen kennen.

* * *

Um auch dem gegenteiligen Standpunkt, der Auffassung der Anhänger der Rückvergütungsbesteuerung, Platz einzuräumen, sei kurz auf die Urteile des Schweizerischen Bundesgerichtes hingewiesen, welches wiederholt um seine Rechtsprechung in dieser Frage angerufen worden ist: „Es ist zuzugeben", wird in einem Urteil gesagt, „daß sich der Konsumverein B . . nach seinem Zweck und nach „seiner Organisation als eine Art Gemeinwirtschaft darstellt, als eine „Personenvereinigung, die dadurch, daß sie selbst Waren einkauft, „in Verbindung mit der Art und Weise, wie sie dieselben ihren „Mitgliedern abgibt, diesen den Handelsprofit zum größten Teil zu„wendet und ihnen so eine Ersparnis verschafft. Allein nach außen „tritt der Verein nicht nur als selbständiges Rechtssubjekt, sondern „auch als besonderer wirtschaftlicher Organismus auf, der als solcher „durch seine Vertreter Handel treibt und nach seiner äußeren Ge„schäftsgebahrung als Erwerbsgenossenschaft bezeichnet werden muß. „Dieser Charakter der Vereinigung tritt nicht nur im Verhältnis zu „den Verkäufern, von denen sie Waren bezieht, und zu Dritten

„hervor, sondern es ist auch die Abgabe von Waren an die Mit-
„glieder keineswegs eine bloße Verteilung, sondern ein gewöhnlicher
„Verkauf, dessen ökonomisches Ergebnis zunächst einzig der Ge-
„nossenschaft als solcher zukommt. Es steht nun weder ein allgemein
„steuerrechtlicher Grundsatz noch eine positive Bestimmung der
„..... Steuergesetzgebung entgegen, daß der Staat und die Gemeinden
„bei der Auflösung der Steuerhoheit solche Vereinigungen losgelöst
„von ihrem Zwecke für die Privatwirtschaft der Mitglieder ins Auge
„fassen und lediglich auf die Art abstellen, wie sie nach außen im
„wirtschaftlichen Leben auftreten. Selbst vom steuerpolitischen und
„volkswirtschaftlichen Standpunkte aus ist dieses Vorgehen nicht
„ohne weiteres zu verwerfen; es kann dafür namentlich angeführt
„werden, daß solche Vereinigungen in oft sehr wirksamen Wett-
„bewerb mit anderen erwerbenden Subjekten treten und deren Steuer-
„kraft schwächen."[1]

Was die Rückvergütungen, Rabatte und Skonti von Konsumvereinen anbetrifft, hat das Gericht der Behauptung, jene stellen keinen Gewinn sondern Unkosten der Genossenschaft dar, keinen Glauben geschenkt. Es hat insbesondere im Skonto und Rabatt nichts anderes erblickt als einen Teil des Gewinnes, den die Konsumgenossenschaften als handeltreibende juristische Personen erzielen. „Eine solche Vergütung bietet daher eine dem Maß der wesentlichen „Beteiligung entsprechende Zahlung aus der Genossenschaftskasse, „die der Entrichtung einer nach der Zahl der Aktien eines Aktionärs „oder der Größe des Kapitalanteiles eines Genossenschafters be-
„messenen Dividende gleichgestellt werden darf und daher so wenig „wie diese als Unkostenposten behandelt werden kann."[2] Die Rückvergütung läßt sich gleich der Dividende des Aktionärs „als aus der „Beteiligung eines Mitgliedes beim Verein hervorgehender, damit „bezweckter und ihr angepaßter Gewinn"[2] betrachten. Und speziell in bezug auf den Skonto oder Rabatt: „Stellen sich die von einem „Konsumverein seinen Mitgliedern entrichteten Rückvergütungen nicht „als Geschäftsunkosten, sondern als eine Verteilung des Reinertrages „dar, so darf angenommen werden, diese Bedeutung werde ihnen „nicht dadurch genommen, daß den Mitgliedern in den Statuten ein „unentziehbares Recht auf die Vergütung mit der Möglichkeit, sie „vor dem Jahresabschluß zu beziehen, eingeräumt wird. Es ist nicht „einzusehen, weshalb sie nicht auch in diesem Falle als eventuell „antizipierte Verteilung des Reinertrages betrachtet werden könne. „Ein Konsumverein kann, wenn der Geschäftsbetrieb durch einen „bestimmten Kundenkreis und Reserven konsolidiert ist, auf eine

[1] Urteil des Bundesgerichts vom 11. Oktober 1899 in Sachen Konsumverein Baden contra Kanton Aargau.
[2] Urteil in Sachen Konsumverein Davos vom 19. Juli 1922.

„gewisse Beständigkeit der Jahreserträgnisse rechnen und dann ohne „erhebliches Risiko eine Zusicherung der Rückvergütungen in die „Statuten aufnehmen, wie es der rekurrentische Verein getan hat. „Die Möglichkeit, daß infolge einer solchen Zusicherung die Rück„vergütungen den Reinertrag übersteigen, ist im vorliegenden Fall „nicht eingetreten und spielt daher hier keine Rolle. Allerdings „können derart über den Reinertrag hinausgehende Vergütungen „nicht als steuerpflichtiges Einkommen betrachtet werden . . . ., aber „das führt keineswegs zum Schlusse, daß sie, wenn sie von vornherein „zugesichert sind, stets als Unkosten behandelt werden müßten."[1]

Das Bundesgericht konnte aber auch eine Entgegnung auf den Einwand, der Konsumvereinsskonto sei identisch mit dem Skonto, den Einzelkaufleute gewähren, nicht schuldig bleiben. Es äußert sich dazu mit folgenden Worten: „Eine ungleiche Behandlung vor dem Gesetze „läge daher in der Tat dann vor, wenn diese beiden Objekte ganz „das nämliche Wesen in sich tragen würden, für eine verschieden„artige Behandlung also kein innerer Grund vorläge. In dieser „Beziehung ist nun ausschlaggebend, auf welche Weise jener so„genannte Skonto zustande kommt."[2] Bei der Darstellung des Zustandekommens dieses Skontos weist das Bundesgericht auf die diesbezüglichen Ausführungen aus Genossenschaftskreisen hin, in welchen gesagt wird, daß der Übergang vom Rückvergütungssystem zum Skonto der verhältnismäßig hohen Steuern wegen erfolgte und um dadurch die Vorteile, die der Privatgeschäftsmann den Steuerbehörden gegenüber genieße, auch für den Konsumverein in Anspruch zu nehmen. „Zwar ist der Umstand nicht maßgebend, ob der Skonto „beim jedesmaligen Bezug (durch Preisherabsetzung) oder am Ende „eines Geschäftstermins durch Barzahlung erfolgt. Dagegen kommt „es darauf an, daß beim wirklichen Skonto ein bestimmter Abzug „dem Kunden versprochen wird und daß dieser einen Anspruch auf „diesen Abzug hat, während bei dem in Frage stehenden sogenannten „Skonto des Rekurrenten die Ansetzung desselben nicht schon zum „voraus bestimmt ist und nur eine Erwartung, nicht aber ein An„spruch auf den Skonto besteht. In der Besteuerung dieses so„genannten Skontos, der in Wirklichkeit eine Rückvergütung ist, „liegt daher eine ungleiche Behandlung des Rekurrenten im Rechts„sinne nicht . . ."[3] Und in einem der neuesten Entscheide wird gesagt, es könne nicht als Willkür angenommen werden, „daß es „sich beim Verkehr des Einzelkaufmanns mit seinen Kunden um „eine wesentlich andere Sachlage handelt. Wenn dieser seinen

[1] a. a. O.

[2] Urteil des Bundesgerichts vom 27. Juni 1901 in Sachen Konsumverein Chur contra Graubünden.

[3] Im oben zitierten Urteil.

„Kunden auf Grund einer vorherigen Zusicherung — sei es un-
„mittelbar, sei es durch das Mittel von Rabattsparvereinigungen —
„einen Skonto oder Rabatt einräumt, so handelt es sich dabei,
„sofern ein Abzug bei der Zahlung erfolgt, schon um eine Ver-
„minderung der Bruttoeinnahmen oder — sofern der Rabatt in Form
„einer Rückvergütung gewährt wird — um eine Ausgabe an einen
„Dritten, die sich zweifellos als ein zur Erzielung des Geschäfts-
„gewinnes aufgewandter Unkostenposten betrachten läßt. Dasselbe
„gilt im allgemeinen für den von Handelsgesellschaften ihren Kunden
„von vornherein zugesicherten Rabatt. Es ist dabei regelmäßig
„unerheblich, ob sich unter den Kunden einer Aktiengesellschaft
„auch Aktionäre befinden, da deren wesentliche Beteiligung bei der
„Gesellschaft in der Regel im Erwerb von Aktien und nicht im
„Ankauf von Waren bestehen wird. Endlich verstößt es auch nicht
„gegen Art. 4 B.V., wenn die Konsumvereine mit den Rabatt-
„sparvereinigungen in der in Frage stehenden Beziehung nicht auf
„eine Linie gestellt werden, da diese Vereine lediglich eine Ver-
„mittlungsstelle für die Auszahlung der von Einzelkaufleuten oder
„Handelsgesellschaften ihren Kunden geschuldeten Rückvergütungen
„bilden. Deren Bruttoeinnahmen aus dem Verkauf von Rabatt-
„marken an ihre Mitglieder können nicht als Geschäftsgewinn be-
„trachtet werden.“[1]

II. Im System der Spezialbesteuerung der juristischen Personen.

Auf die Besteuerung der Genossenschaften im Rahmen einer Sonderbesteuerung der juristischen Personen ist schon weiter oben gelegentlich hingewiesen worden. Diesem System liegt in vermehrtem Maße das Prinzip, daß eine Steuer der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit angepaßt sein müsse, zugrunde. Vermögens- bzw. Erwerbs- und Einkommenssteuer sind hier durch eine Kapital- und eine Ertragssteuer ersetzt. Charakteristisch für letztere ist, daß der Betrag der Abgabe nach dem Verhältnis des Ertrages zum Kapital des Steuersubjektes berechnet wird, m. a. W. es wird das prozentuale Verhältnis des Ertrages zum Kapital als Ausgangspunkt für die Feststellung des Steuersatzes benützt.

So zutreffend es auch ist, daß die Leistungsfähigkeit gewisser juristischer Personen einzig nach dem erwähnten Verhältnis festgestellt werden kann, so verfehlt wäre es, nach diesem die Leistungsfähigkeit der Genossenschaften beurteilen zu wollen, welche, wie wir

[1] Bundesgerichtsurteil in Sachen Konsumverein Davos contra Graubünden vom 19. Juli 1922.

schon erwähnt haben, grundsätzlich keine Kapitalvereinigungen darstellen, und deren Gesellschaftskapital somit überhaupt die Bedeutung, die ihm in der Aktiengesellschaft zukommt, abgeht. Die Höhe der Steuer einer Genossenschaft aber von einer, fast möchten wir sagen, nebensächlichen Erscheinung abhängig zu machen, ist ein Mißgriff, der von verschiedenen Gesetzgebern als solcher eingesehen worden ist.

Um die Wirkung der Besteuerung der Genossenschaften zu verdeutlichen, sei hier in wenigen Worten auf die Bestimmungen über diese

a) Ertragssteuer

hingewiesen. Gewöhnlich beträgt diese halb so viele Prozente des steuerbaren Reingewinns als dieser seinerseits Prozente des Kapitals ausmacht, wobei gewöhnlich ein Maximum von 10—12 % angesetzt ist.

Zwei Faktoren sind ausschlaggebend, daß die Wirtschaftsgenossenschaften stärker als die Aktiengesellschaften von dieser Steuer getroffen werden:

1. Die verhältnismäßig geringen Eigenkapitalien,
2. die zufolge der genossenschaftlichen Geschäftsführung in relativ hohen Summen auftretenden jährlichen Überschüsse.

Was besonders diese letztern anbetrifft, so kann in denselben nicht ein besonders hoher Grad der Leistungsfähigkeit erblickt werden; denn diese können künstlich in die Höhe getrieben werden, ohne daß dadurch eine größere Leistungsfähigkeit zum Ausdruck kommen muß. Guteingerichtete und organisierte Konsumvereine können beispielsweise — wenn auf Seite der Kundschaft das Verständnis hierfür vorhanden ist — ihre Verkaufspreise höher ansetzen, als gewöhnlich üblich, um aus einem so künstlich erwirkten höhern Umsatz eine größere Rückvergütung ausrichten zu können.

Wie die Anwendung des sogenannten „Rentabilitätsprinzipes“ in der Genossenschaftsbesteuerung wirkt, ist aus der nachfolgenden Tabelle ersichtlich, wo die Verhältnisse von Kapital zu Ertrag und die gestützt auf diese zu entrichtenden Steuerbeträge einiger Genossenschaften dargestellt sind[1].

b) Kapitalsteuer.

Wenn schon der Vermögenssteuer keine allzugroße Bedeutung zuzumessen ist, so trifft dasselbe noch eher bei der Kapitalsteuer zu, und dies aus folgenden Gründen: Es dürfte hier ein Haupt-

[1] Kolonnen A—C aus einer Eingabe des Kreisvorstandes V des V. S. K. an die Kommission des Großen Rates des Kantons Aargau zur Vorberatung des neuen Steuergesetzes, datiert vom 7. Mai 1919.

Wirkungen der Anwendung des Rentabilitätsprinzipes bei der Besteuerung von Genossenschaften, dargestellt in extremen Varianten (1—8 theoretische, 9—16 wirkliche).

No.	A. Betriebskapital			B. Umsatz mit			C. Reinüberschuß				Steuersatz und Steuerbetrag, wenn beispielsweise die Ertragssteuer halb so viele Prozent des Ertrages beträgt, als dieser Prozent des Kapitals ausmacht: Maximum 10%	
								in Prozent des				
	Anteilscheinkapital	Reserven	Total	Mitgliedern	Nichtmitgliedern	Total	Total	Betriebskapitals	Anteilscheinkapitals	Umsatzes	Satz	Betrag
	Fr.	Fr.	Fr.	Fr.	Fr.	Fr.	Fr.	Fr.	Fr.	Fr.	%	Frs.
1.	—	—	—	—	1000000	1000000	100000	∞	∞	10	10	10000.—
2.	10000	—	10000	500000	500000	1000000	100000	1000	1000	10	10	10000.—
3.	—	10000	10000	—	1000000	1000000	100000	1000	∞	10	10	10000.—
4.	10000	90000	100000	1000000	—	1000000	100000	100	1000	10	10	10000.—
5.	30000	70000	100000	500000	—	500000	50000	50	$166^2/_3$	10	10	5000.—
6.	50000	—	50000	500000	—	500000	40000	80	80	8	10	4000.—
7.	—	50000	50000	1000000	—	1000000	50000	100	∞	5	10	5000.—
8.	50000	—	50000	—	100000	100000	5000	10	10	5	5	250.—
9.	—	—	—	23808	—	23808	2067	∞	∞	8,7	10	206.70
10.	—	500	500	176589	—	176589	11532	2306	∞	6,5	10	1153.20
11.	710	—	710	35546	10677	46223	1856	261	261	4	10	185.60
12.	450	—	450	?	?	32033	981	218	218	3	10	98.10
13.	4420	7265	11685	35118	28369	63487	6452	55	146	10,1	10	645.20
14.	7935	35000	42935	—	208315	208315	11190	26	141	5,4	10	1119.—
15.	22850	32069	54919	—	102575	102575	7000	13	31	7	6,5	455.—
16.	8115	39000	47115	—	31487	31487	1197	2,5	15	3,8	1,25	14.96

einwand gegen die Vermögenssteuer, nämlich die Behauptung, daß das Genossenschafts-Kapital kein steuerbares Vermögen darstelle, dahinfallen; denn die Kapitalsteuer will, wie der Name bedeutet, nicht das Vermögen, sondern das Kapital treffen. Auch hierin befinden sich die Genossenschatten mit geringen Eigenmitteln bevorteilt, weil von den Fremdkapitalien gewöhnlich keine Steuer erhoben wird[1]. Es ist ferner die Regel, daß die Kapitalsteuer zu einem proportionalen, mäßigen Satze erhoben wird, weil gerade die progressiven Vermögenssteuern, wenn sie von den juristischen Personen erhoben werden, berechtigter Kritik ausgesetzt sind.

Einigen Anfeindungen scheint indessen auch die Besteuerung des nicht einbezahlten Kapitals zu begegnen, indem geltend gemacht wird, dieses könne auch hier nicht mit dem Aktienkapital verglichen werden, da ein Entzug von der Einzahlungspflicht durch bloßen Austritt aus der Genossenschaft erleichtert sei. Diese Einwendung ist jedoch nicht von praktischer Bedeutung und mehr auf prinzipielle Überlegungen als auf ein großes finanzielles Interesse zurückzuführen.

c) Die Sonderbehandlung der Wirtschaftsgenossenschaften.

Daß die genossenschaftliche Ertragsbesteuerung, auf das „Rentabilitätsverhältnis“ aufgebaut, eine starke Belastung gewisser Genossenschaften hervorruft, ist heute allgemein bekannt. Es ist zwar schon auf einen Vorteil hingewiesen worden, den diese Besteuerungsart haben müßte. Sie würde nämlich die Bildung von Reserven günstig beeinflussen; denn je höher das Eigenkapital, desto geringer die Ertragssteuer. Es ist dies jedoch keine allgemein gültige Schlußfolgerung, da es Genossenschaften geben kann, die vom jährlichen Anwachsen der Reserven erst nach vielen Jahren einen Nutzen ziehen würden.

Für die Gesetzgeber stellte sich deshalb die Frage, wie eine Art der Genossenschaftsbesteuerung gefunden werden könne, die dem Wesen einer gewissen Gruppe von Genossenschaften mehr Rechnung trage, als die Besteuerung des Ertrages in Gemäßheit dessen Verhältnisses zum Kapital.

Die seit einigen Jahren in verschiedenen Gesetzen aufgenommene Lösung besteht darin, daß bei der Besteuerung ein Unterschied gemacht wird zwischen den Erwerbsgenossenschaften einerseits und den Wirtschaftsgenossenschaften anderseits[2]. Der Unterschied besteht darin, daß, während die sogenannten Erwerbsgenossenschaften wie die Aktiengesellschaften besteuert werden, die Wirtschafts-

[1] Vergleiche jedoch eine Ausnahme im Kanton Aargau.
[2] Vergleiche Seite 17.

genossenschaften einer besonderen Besteuerungsart unterstellt sind. Diese kann wesentlich auf zwei verschiedene Arten erfolgen:

1. Die Besteuerung der Wirtschaftsgenossenschaften wird in dem Sinne von derjenigen der Aktiengesellschaften losgelöst, daß der Steuersatz nicht von der Rentabilität abhängt, sondern die für die physischen Personen geltenden Steuersätze (progressiv) zur Anwendung kommen. Hiermit ist in der Regel teilweise oder gänzliche Steuerbefreiung der Rückvergütungen verbunden.
2. Ohne das Prinzip der Ertragsbesteuerung nach der Rendite zu verlassen, wird eine Entlastung durch die Steuerbefreiung der Rückvergütungen herbeigeführt. Vom verbleibenden Rest wird die Ertragssteuer in Gemäßheit des Verhältnisses des Ertrages zum Kapital erhoben. Es ist ohne weiteres verständlich, daß dadurch die Steuerlast auf ein Minimum reduziert wird.

Der Bundesgesetzgeber hat in seinen beiden Kriegssteuern weder das eine noch das andere System gewählt und ist den Genossenschaften durch teilweise Steuerbefreiung der Rückvergütungen und Anwendung eines festen Steuersatzes ohne Progression entgegengekommen[1].

[1] Vergleiche die Genossenschaftsbesteuerung durch den Bund.

II. Teil.

Darstellung der Genossenschaftsbesteuerung durch die Kantone und den Bund.

I. Die kantonale Besteuerung.

Es konnte schon aus den Ausführungen im ersten Teile geschlossen werden, daß die Genossenschaftsbesteuerung in den Kantonen die verschiedensten Formen annimmt. Eine zufriedenstellende Klassifikation zu finden, erwies sich deshalb als schwierig. Wir haben aber gleichwohl versucht, in der nachfolgenden Darstellung eine gewisse Ordnung in der Reihenfolge der Kantone zu befolgen, indem wir dieselben in 2 Gruppen teilen, von denen die erste jene Kantone umfaßt, die in der Besteuerung den Genossenschaften keine der Erleichterungen zuteil werden lassen, die von ihnen gefordert werden. Der zweiten Gruppe dagegen gehören alle andern Kantone an, d. h. die eine Ermäßigung der genossenschaftlichen Steuerlasten dadurch eintreten lassen, daß sie entweder die Rückvergütungen oder das Vermögen steuerfrei lassen, oder auch mäßigere Steuersätze in Anwendung bringen. Die weitaus wichtigste Erleichterung besteht natürlich in der Steuerbefreiung der Rückvergütungen, an welcher z. Zt. 8 Kantone partizipieren. An der Ermäßigung durch Anwendung niedriger Steuersätze sind hauptsächlich diejenigen Kantone beteiligt, die mit der Spezialbesteuerung der juristischen Personen keine Steuerfreiheit der Rückvergütungen verbinden konnten, dagegen die Besteuerung der Genossenschaften nicht restlos nach dem System der Aktiengesellschaftsbesteuerung durchführen wollten.

A. Kantone, die den Genossenschaften keine besonderen Steuererleichterungen zugestehen.

1. Appenzell A.-Rh.

Der Gesetzgeber von Appenzell A.-Rh. kann sich, was seine Tätigkeit auf dem Gebiete des Steuerwesens anbetrifft, keines besonderen Glückes rühmen. Wenn schon zu Ende des verflossenen

Jahrhunderts das Durchbringen eines Steuergesetzes beim Volke auf Schwierigkeiten stieß, so hat die Landsgemeinde im Jahre 1921 abermals eine feindliche Stellung bezogen gegenüber einer Neuordnung des Steuerwesens, indem sie am 24. April sowohl das „Initiativbegehren der kantonalen sozialdemokratischen Partei und des kantonalen Gewerkschaftsbundes betreffs Revision des Gesetzes über die Vermögens-, Erwerbs- und Personalsteuer", als auch den „Gegenvorschlag des Kantonsrates zum Initiativbegehren" verwarf.

A. Das nach manchen Versuchen zustande gekommene Steuergesetz datiert vom 25. April 1897 und besteht, da eine Neuordnung nicht Platz greifen konnte, heute noch in Kraft. Auf Grund dieses Hauptsteuergesetzes haben die Genossenschaften die Vermögenssteuer und die Einkommenssteuer zu entrichten.

Nach Art. 14 des Gesetzes sind der Vermögenssteuer allgemein das bewegliche und unbewegliche Vermögen nach Abzug der Schulden steuerpflichtig. Speziell für Aktiengesellschaften und Genossenschaften hat der Gesetzgeber im nämlichen Artikel Ziffer 4 bestimmt, daß der Vermögenssteuer unterworfen seien „der Reserve-„fonds der Aktiengesellschaften, Kommanditaktiengesellschaften und „Kreditgenossenschaften, sofern bei denselben nicht der Charakter „der Gemeinnützigkeit oder Wohltätigkeit vorherrscht". Sowohl Gesetz als auch Vollziehungsverordnung unterlassen es, näher zu bezeichnen, was unter dem „beweglichen Vermögen" der übrigen Genossenschaften zu verstehen ist; denn diese Umschreibung der objektiven Steuerpflicht ist weder mit Ziffer 1 des Art. 14, noch mit der Bestimmung, daß die Kreditgenossenschaften den Reservefonds zu versteuern hätten, in klaren Zusammenhang zu bringen[1].

Nach der Steuerstatistik des Schweizerischen Städteverbandes pro 1909 erstreckt sich die Steuerpflicht der Genossenschaften (der Konsumgenossenschaften speziell) auf das Genossenschaftskapital, die Reserven und den Nettobetrag der Immobilien.

Die Praxis ist aber in der Interpretation des Gesetzes nicht so weit gegangen. Laut Mitteilung des kantonalen Steueramtes sind auch die Genossenschaften nur für ihr Reinvermögen steuerpflichtig. Nach bestehender Gesetzesauslegung fallen diese gemeinsam mit den Bürgern und Nichtbürgern unter die grundlegende Ziffer 1, die das Reinvermögen steuerpflichtig erklärt. Ziffer 4 sei als sinnverwirrende überflüssige Ergänzung zu Ziffer 1 zu betrachten.

Das steuerpflichtige Vermögen wird berechnet, indem von den Gesamtaktiven zuzüglich allfälliger stiller Reserven die Schuld-

[1] Art. 14, Ziff. 1: „Der Vermögenssteuer ist unterworfen: 1. Alles in und außerhalb des Kantons befindliche bewegliche und unbewegliche, nach Abzug der Schulden bleibende Vermögen eines im Kanton wohnhaften Bürgers oder Nichtbürgers . . ."

verpflichtungen gegenüber Dritten abgezogen werden. Zu den letztern gehören aber nicht die Stammanteile. Das effektiv zur Besteuerung gelangende Vermögen besteht somit aus Genossenschaftskapital und Reserven. Der Miteinbezug der Stammanteile fußt auf einem Entscheid des Regierungsrates vom Jahre 1904, in welchem der Einwand, es handle sich beim Anteilscheinkapital um eine Schuld der Genossenschaft, zurückgewiesen und verfügt wurde, daß „bei Fest„stellung des Vermögensansatzes neben dem Reservekonto auch das „durch die Einlagen der Genossenschafter gebildete Betriebskapital in Betracht falle“[1].

Der Einkommenssteuer unterliegen nach Art. 19 Ziffer 2 das Einkommen von Aktien-Gesellschaften, Kommandit-Aktiengesellschaften, Kreditgenossenschaften und Korporationen, welche im Kanton etabliert sind. Daß hier ausdrücklich nur die Kreditgenossenschaften erwähnt sind, ist wohl mehr auf einen formellen Mangel als auf den Willen des Gesetzgebers zurückzuführen. In der Praxis sind sämtliche Genossenschaften, sofern sie nicht wohltätigen und gemeinnützigen Zwecken dienen, zur Besteuerung des Erwerbes herangezogen[2].

Das Steuergesetz definiert das Einkommen nicht näher, sondern beschränkt sich auf die Aufzählung der Abzüge, die bei Berechnung desselben zu machen sind. Als solche kommen hauptsächlich die Betriebsunkosten und 4% des im Geschäfte investierten Kapitals (Anteilschein- und Reservenkapital) in Betracht.

Die Besteuerung der Rückvergütungen von Konsumvereinen ist ebenfalls auf dem erwähnten regierungsrätlichen Rekursentscheid vom Jahre 1904 begründet: „Hinsichtlich der Einkommenssteuer ist fest„zustellen, daß es der Konsumverein genau so macht wie jeder andere „Krämer, er verkauft die Waren mit Zuschlag, mit Gewinn. Das „Barbetreffnis, welches sich hierdurch nach Abzug der Spesen, der „Verzinsung allfälliger Schulden und Bezahlung der eingekauften „Ware ergibt, ist Einkommen und fällt in Besteuerung“[3].

B. Vorschläge zur Revision des Steuerwesens. Vom genossenschaftlichen Standpunkte aus ist die Verwerfung sowohl des Initiativbegehrens als auch des kantonsrätlichen Gegenvorschlages zur Revision des Steuerwesens zu bedauern; denn beide Vorlagen hatten den genossenschaftlichen Forderungen teilweise Rechnung getragen

[1] Entscheid des Regierungsrates vom 1. Februar 1904, abgedruckt in Heft XXIII der „Gewerblichen Zeitfragen“, Bern 1905, Seite 41.

[2] Vergleiche auch Vollzugsverordnung vom 20. März 1899, § 12: „Vermögen und Einkommen von Genossenschaften im Sinne von Titel XXVII des Obligationenrechts (Konsumvereine, Produktivgenossenschaften usw.) werden an ihrem Rechtsdomizil besteuert.

[3] „Gewerbliche Zeitfragen“, Heft XXIII, Seite 41.

durch Steuerbefreiung eines Teiles der Rückvergütungen. Nur in einem wichtigen Punkte wußten die Entwürfe den Einwendungen gegen die Besteuerung der juristischen Personen keine Rechnung zu tragen, indem sie nämlich die progressiven Steuersätze auch für diese weiter aufrecht erhielten.

Das Initiativbegehren erklärte die Genossenschaften mit ihrem Anteilscheinkapital und den Eigenkapital darstellenden Reserven (offene und stille) vermögenssteuerpflichtig. Ausgenommen waren die dauernd für gemeinnützige und soziale Zwecke bestimmten Fonds (Art. 32 und 33). Als steuerpflichtiger Reinertrag sollten gelten:

1. Aktivsaldo der Gewinnrechnung vor Verteilung des Gewinnes.
2. Alle vor Berechnung des Aktivsaldos ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht als Betriebsausgaben betrachtet werden können.
3. Nicht geschäftsmäßig begründete Abschreibungen.
4. Liquidationsgewinne.

In Abzug kamen dagegen:

1. 5 % des versteuerten Vermögens.
2. Zuwendungen an gemeinnützige Zwecke, Einlagen in Hilfs- und Unterstützungsfonds für Angestellte und Arbeiter.
3. Rückvergütungen bis zum Betrage von 5 % der Warenbezüge oder Lieferungen.

Der Gegenvorschlag des Kantonsrates weicht, was die Besteuerung der Genossenschaften anbetrifft, nur wenig vom Initiativbegehren ab. Vermögenssteuerpflichtig sind ebenfalls Anteilscheinkapital und Reserven. Zu bemerken ist, daß bei beiden Entwürfen in bezug auf das Anteilscheinkapital erklärt ist, dieses werde als Vermögen behandelt, „gleichgiltig unter welchem Namen dasselbe in der Bilanz aufgeführt ist“. In dieser Präzisierung ist wohl der Ausdruck einer seit Erlaß des Gesetzes gemachten Erfahrung in der Genossenschaftsbesteuerung zu erblicken, und sie soll dem Einwand, dieses Kapital stelle eine Schuld der Genossenschaft dar, zum vorneherein gegenübertreten [1].

Bei der Erwerbsberechnung sind die Rückvergütungen nur bis zu 4 % steuerfrei.

Ob die Taxations- und Rekursbehörden in der Zukunft bei der Anwendung des wieder zu Ehren gezogenen Gesetzes von 1897 aus den verworfenen Entwürfen eine Direktive für die Besteuerung der Genossenschaften lesen, bleibt einstweilen noch abzuwarten.

C. Es folgt hier eine vergleichende Darstellung der Steuerbelastung eines Konsumvereins nach dem bestehenden Gesetz, dem Initiativbegehren und dem Gegenvorschlag des Kantonsrates:

[1] Vergleiche Geschäftsordnung für die Landsgemeinde 1921.

Reinvermögen resp. Genossenschaftskapital und Reserven . . . . . Fr. 33000.—
Netto-Überschuß . . . . . Fr. 30000.—
Hiervon 7 % Rückvergütungen . . . . . Fr. 25900.— und
Einlagen in Reservefonds . . . . . Fr. 4100.—

a] Steuerbelastung nach dem Gesetz von 1897:

Vermögen	Fr. 33000.—	à Fr. 1,10 pro Tausend .	Fr. 36.30
Einkommen	Fr. 30000.—	abzüglich	
4 % Zins von 33000.— . .	Fr. 1320.—		
	Fr. 28680.—	à Fr. 1.— pro Hundert	Fr. 286.80
Einfache Steuer			Fr. 323.10

b] Initiativbegehren:

Vermögen	Fr. 33000.—	à Fr. 1.— pro Tausend .	Fr. 33.—
Erwerb	Fr. 30000.—	abzüglich 5 % Zins	
von Fr. 33000.— Vermögen		Fr. 1650.—	
5 % Rückvergütungen		Fr. 18500.—	
	Fr. 20150.—		
zu versteuern	Fr. 9850.—	à Fr. 1.— pro Hundert	Fr. 98.50
Einfache Steuer			Fr. 131.50

c] Gegenvorschlag des Kantonsrates:

Vermögenssteuer			Fr. 33.—
Erwerbssteuer	Fr. 30000.—	abzüglich 5 % Zins	
		Fr. 1650.— und	
4 % Rückvergütungen		Fr. 14800.—	
	Fr. 16450.—		
	Fr. 13550.—	à Fr. 1.50 pro Hundert	Fr. 203.25
Einfache Steuer			Fr. 236.25

2. Appenzell I.-Rh.

Es ist schon auf Seite 19 darauf hingewiesen worden, daß unter der Herrschaft einer Objektsteuer der Genossenschaftsbesteuerung keine besonderen Schwierigkeiten entgegentreten. Das bewahrheitete sich im Kanton Appenzell, der bis 1910 nur eine Vermögensobjektsteuer von den Immobilien erhob.

Durch das Gesetz vom 12. Oktober 1919 ist in diesem Kanton das System der Subjektsteuern eingeführt worden, bestehend aus einer Vermögens- und einer Erwerbssteuer, denen natürliche und juristische Personen unterstellt sind.

Die Vermögenssteuer der Genossenschaften wird von ihrem einbezahlten Genossenschaftskapital, sowie den Reserve- und denselben ähnlichen Fonds erhoben, mit dem Vorbehalt, daß ganz oder teilweise ertragsloses Vermögen, oder welches erheblichen Risiken oder namhaften Dienstbarkeiten unterworfen ist (Grundstücke, Vieh,

Mobiliar, Warenlager, Versicherungsfonds), höchstens zu zwei Dritteln seines Wertes veranschlagt werden darf (Art. 7). — Die Vollziehungsverordnung umschreibt das steuerpflichtige Vermögen einer Genossenschaft noch genauer in folgender Weise:

„Bei (Aktiengesellschaften, Kommanditaktiengesellschaften und) „Genossenschaften[1] wird die Steuer berechnet vom einbezahlten „(Aktien- bzw.) Genossenschaftskapital, dem Reservefonds und den „anderen Rückstellungen, welche eigenes Kapital der Gesellschaft „darstellen[2]. Als steuerbares Kapital gelten insbesondere auch:

„1. Die Rücklagen für Geschäftserweiterungen und Verbesserung der „Anlagen, für Tilgung des Kapitals, für zukünftige Dividenden, „resp. Zinsen, Steuern und andere im Zeitpunkt des für die „Besteuerung maßgebenden Rechnungsabschlusses noch nicht „entstandene Verbindlichkeiten.

„2. Die sog. stillen Reserven. — Als solche gelten auch Differenzen „zwischen Buchwert und Steuerwert der Vermögensobjekte, sofern „der Buchwert unter dem Steuerwert steht."

Eine Erleichterung genießen diejenigen Gesellschaften, bzw. Genossenschaften, die ständige Betriebsdefizite verzeichnen. Denselben kann auf begründetes Gesuch hin die Herabsetzung der Schatzung durch die Standeskommission bewilligt werden.

Nicht weniger deutlich als für die Vermögenssteuer hat sich der Gesetzgegeber für die Erwerbssteuer ausgesprochen. Derselben sind die Genossenschaften für ihren Reingewinn unterstellt, nach Abzug des $4^1/_2\,^0/_0$igen Ertrages des der Vermögenssteuer unterworfenen Vermögens, der geschäftsmäßig begründeten Abschreibungen oder entsprechenden Zuwendungen an Amortisationsfonds. Als steuerpflichtig sind ausdrücklich die Zuwendungen an Reservefonds und die Rückvergütungen genannt (Art. 13 des Gesetzes und § 32 der Vollziehungsverordnung).

3. Basel-Land.

I. Begleitet von einem Berichte vom 31. Mai 1922 hat der Regierungsrat von Basel-Land seinen Entwurf zum Gesetze über die Staats- und Gemeindesteuer dem Landrate zum Zwecke der Beratung übergeben. Über die Bedeutung der Vorlage äußert sich der Regierungsrat dahingehend, daß der Gesetzesentwurf das vorläufige Schlußglied der Steuergesetzgebung im Kanton darstelle[3]. Seit der Verfassungsrevision vom Jahre 1892 existierte nämlich in diesem

[1] Sperrung von uns.
[2] Ebenfalls die Einklammerung.
[3] Laut Bericht des Regierungsrates an den Landrat zum Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuer, vom 31. Mai 1922, Seite I.

Kanton kein eigentliches Gesetz, welches das Steuerwesen allgemein geregelt hätte. Interessant ist die Tatsache, „daß Steuerbestimmungen, die nach Form und Inhalt nur für eine Übergangszeit berechnet waren, drei Jahrzehnte lang in Kraft geblieben sind“[1], läßt sich jedoch durch die „Schwierigkeit, Steuergesetze beim Volk durchzubringen“[2], erklären. Daher rührt es, daß die Prinzipien des Steuerwesens und die Ausführungsbestimmungen heute noch allein in der Staatsverfassung niedergelegt sind. Eine eigentliche Ausführung in Gesetzesform hat nur die „Steuerpflicht der Korporationen, Aktiengesellschaften, Genossenschaften und ähnlicher Verbände“ durch das Gesetz vom 1. August 1901 erfahren, welchem sich am 25. August 1919 ein Gesetz betreffend Änderung der Staatsteuer angeschlossen hat.

II. Mit der Schaffung seines Gesetzes vom 1. August 1901 hat sich der basellandschaftliche Gesetzgeber das Lob erworben, der Besteuerung der juristischen Personen besonderes Interesse geschenkt zu haben. Wohl ist dieses Interesse weit weniger dem Bedürfnisse entsprungen, dieser Kategorie von Steuerpflichtigen eine ihrer Eigenart Rechnung tragende Besteuerung zu schaffen, als vielmehr einer Bestrebung des Staates, sowohl als auch der Gemeinden, ihre Einnahmen zu vergrößern. Das Gemeindegesetz vom 14. März 1881 besagte nämlich, daß in einer Gemeinde domizilierte Korporationen, Aktien-Gesellschaften und Genossenschaften von dieser nur für das Grundeigentum und die Reserven besteuert werden dürften. Fahrhabe und Erwerb waren somit steuerfrei, was um so mehr anstößig erschien, als jene Gesellschaften dem Staate gegenüber alles zu versteuern hatten[3]. „Es erschien indes als ebenso selbstverständlich, „daß hier ohne Verzug Abhilfe getroffen, d. h. ermöglicht werden „müsse, daß die Korporationen, Aktiengesellschaften und Genossen„schaften von den Gemeinden angehalten werden können, wie andere „Steuerpflichtige ganz nach ihrer Leistungsfähigkeit zu steuern, daß „ihnen sonach kein Anspruch mehr auf Steuerfreiheit für einzelne „Steuerobjekte zusteht“[4].

Nach diesem Gesetze zerfällt die von den Genossenschaften zu entrichtende Abgabe in eine Vermögenssteuer und eine Ertragssteuer.

Aus den gezetzlichen Bestimmungen über erstere wäre zunächst auf eine Doppelbesteuerung zu schließen, wenn verlangt wird, daß als Vermögen einerseits das Grundeigentum, anderseits die Fahrhabe, die Kapitalien und Guthaben „insbesondere ein allfälliger Reserve-

[1] Bericht des Regierungsrates an den Landrat vom 31. Mai 1922, Seite I.
[2] Schanz, Steuern der Schweiz, Bd. II, Seite 124.
[3] Nach den erläuternden Bemerkungen in der Vorlage zur Volksabstimmung des Gesetzes.
[4] Ebenda. Seite 14.

fonds und ähnliche Spezialfonds“[1] zu versteuern sind. Die Vermögensbewertung nach einer bestimmten Bilanz erfolgt demnach folgendermaßen:

Immobilien (Grundeigentum)	Fr.	21000.—
Fahrhabe (Maschinen, Waren, usw.)	„	9500.—
Kapitalien und Guthaben	„	2000.—
Insbesondere Reserven	„	4000.—
	Fr.	36500.—
Wovon als Schulden abzuziehen sind	„	24500.—
Steuerbares Vermögen	Fr.	12000.—

Es bedarf keiner langen Ausführungen, um verständlich zu machen, daß sich das Nettovermögen nur auf Fr. 8000.— beläuft, die Reserven von Fr. 4000.— somit doppelt belastet sind. In Zusammenhang mit dieser Art der Vermögens- besonders der Reservefondsbesteuerung kann die weitere Bestimmung gebracht werden, daß das Genossenschaftskapital nicht steuerpflichtig sei, dasselbe aber auch nicht als Schuld von den Aktiven in Abzug gebracht werden dürfe[2]. Die Steuerpflicht des Genossenschaftskapitals ist aber gerade dadurch gegeben, daß dessen Abzug von den Aktiven als Schuld ausgeschlossen ist.

Von dieser offenbar ungewollten Doppelbesteuerung weicht die Praxis ab.

Die Wegleitung zur Staatssteuereinschätzung 1923—25 verbreitet sich in bezug auf die Vermögenssteuer der juristischen Personen in folgendem Sinne:

1. Unter Liegenschaften sind Gebäude und Grundstücke mit ihren Teilen und Zubehörden aufzuführen.
2. Zur Fahrhabe gehören Maschinen und Apparate, Werkzeuge, Geräte und Utensilien, Mobilien, Fuhrpark, Rohmaterialien, Halbfabrikate und Warenvorräte.
3. Als Kapitalien und Guthaben sind einzustellen Kasse und Postscheck, Bankguthaben, Debitoren, Wertpapiere, Wechsel, Beteiligungen, Patente usw.

Als Schulden sind die Hypotheken und übrigen buchmäßig ausgewiesenen Schuldverpflichtungen gegenüber Dritten abzugsberechtigt, keinesfalls aber:

a) das Genossenschaftskapital;
b) die Reserve- und Dispositionsfonds;
c) der Gewinn, resp. Saldovortrag;

---

[1] Wortlaut des § 2 c des Gesetzes.
[2] Wortlaut § 2 al. 3.

d) der nicht in Form einer selbständigen Stiftung ausgeschiedene Wohlfahrts- oder Fürsorgefonds.
e) Rückstellungen jeder Art mit Ausnahme der Amortisations- und Delkredereconti.

Für die Berechnung des Steuerbetrages gelten die Vorschriften des Gesetzes betreffend die Abänderung der Staatssteuer vom 28. Dezember 1922. Der einfache bis zu Fr. 30000.— in Anwendung kommende Ansatz beträgt Fr. 1.60 vom Tausend. Progressionswirkung wird durch Zuschläge von 10—150% erreicht.

Die zu entrichtende allgemeine Einkommenssteuer schafft für die Genossenschaften keinerlei Ausnahmen. Diese haben jene nämlich wie Aktiengesellschaften, Korporationen usf. von dem aus dem Vermögen und aus dem Geschäftsbetrieb gewonnenen Ertrag zu zahlen (§ 1). In bezug auf die Bestimmung des letztern wird gestattet, die sog. Geschäftsunkosten in Abrechnung zu bringen. Dagegen ist ein Abzug ausgeschlossen für Gratifikationen, Tantièmen und Reserveäuffnungen. Zinsen oder Gewinne, die Aktiengesellschaften, Genossenschaften und Vereine als Jahresertrag oder Gewinn unter die einzelnen Mitglieder oder Anteilhaber verteilen, sind ebenfalls steuerpflichtig (§ 3).

In positiver Aufzählung setzt sich das von den Genossenschaften zu versteuernde Einkommen aus folgenden Teilen zusammen:

1. Dem Reingewinn laut Verlust- und Gewinnrechnung.
2. Der Differenz zwischen Saldovortrag von alter und auf neue Rechnung.
3. Allen vor Berechnung des Reingewinnes ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht Unkosten darstellen; im besonderen:
   a) Aufwendungen für Anschaffung, Vermehrung oder Verbesserung von Vermögensobjekten;
   b) Reservedotierungen und ähnlichen Rückstellungen, sowie Kapital- und Reservezinsen;
   c) Freiwilligen Zuwendungen an Dritte und Zuweisungen an Wohlfahrts- und Fürsorgefonds;
   d) Tantièmen, Gratifikationen.
4. Nicht geschäftsmäßig begründeten Abschreibungen.
5. Allen zu Lasten des Betriebes verbuchten Steuern.
6. Rückvergütungen und Rabatten der Genossenschaften an ihre Mitglieder und Kunden, soweit sie nicht bereits im Reinertrag inbegriffen sind[2].

---

[1] Vergleiche auch Taxationsformular für juristische Personen.
[2] Laut Wegleitung für juristische Personen und Taxationsformular.

Von dem auf diese Weise ermittelten Einkommen ist eine einfache Steuer von 0.80 Fr. pro 100.— Einkommen zu entrichten, welche über Fr. 3000.— durch Progressionszuschläge von 20 bis 300% erhöht wird.

III. Über die zukünftige Genossenschaftsbesteuerung können kaum Vermutungen gehegt werden. Wohl hatte der Regierungsrat bereits am 31. Mai 1922 dem Landrate, wie eingangs erwähnt, einen Gesetzesentwurf über die direkten Steuern vorgelegt. Die Vorlage ist aber, weil auf lebhaften Widerstand stoßend, an den Regierungsrat zurückgewiesen worden[1]. In wie weitem Maße eine neue bis 1925 auszuarbeitende Vorlage sich an den ersten Entwurf anlehnen wird, läßt sich heute nicht überblicken; daß der zurückgewiesene Entwurf seinen Einfluß auf den zu erwartenden ausüben wird, ist vorauszusehen. Die Genossenschaften mögen unterdessen in der Erwartung verharren, daß dannzumal der Gesetzgeber aus den Überlegungen des Regierungsrates, die diesen bestimmten, in seinem Entwurfe eine, allerdings nicht sehr bedeutende Sonderbehandlung der Wirtschaftsgenossenschaften aufzunehmen, eine andere Konsequenz ziehen möge, als es der Regierungsrat tat. Denn dieser führte aus: „Die Ge„nossenschaften, die mehr nur Personenverbände und nicht eigent„liche Erwerbsunternehmungen sind, wie Konsum- und Versicherungs„gesellschaften, landwirtschaftliche Genossenschaften, die Vereine und „alle übrigen juristischen Personen unterliegen denselben Bestimmungen „für Ertrags- und Kapitalsteuer, wie die natürlichen Personen für „Einkommens- und Vermögenssteuer. Sie werden mithin etwas „günstiger behandelt, als die Erwerbsgenossenschaften wegen ihrer „großen volkswirtschaftlichen Bedeutung und ihrer Verbreitung. „Fast alle Schichten der Bevölkerung sind in irgend einer Form am „Bestand und Gedeihen einer Genossenschaft beteiligt“[2].

4. Graubünden.

I. Die Umfrage, die das Finanzdepartement des Kantons St. Gallen bei 19 Schweizerkantonen machte, um die Steuerbelastung der Genossenschaften in diesen zu erfahren, ergab für den Kanton Graubünden ein Resultat, welches einzig dasteht: Eine Konsumgenossenschaft, die in St. Gallen Fr. 8094 an Steuern entrichtet, hätte in Graubünden Fr. 9625 zu bezahlen, während die Steuerbelastung in allen anderen befragten Kantonen unter Fr. 5500 blieb,

[1] Nach den erläuternden Bemerkungen zur Vorlage für die Volksabstimmung vom 28. Januar 1923 (Zuschlagssteuergesetz).

[2] Bericht des Regierungsrates an den Landrat zum Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuer vom 31. Mai 1922, Seite XXIII.

in Basel-Stadt sogar nur Fr. 177 betrug. Nicht weniger typisch waren die Resultate der Erhebungen des Schweizerischen Städteverbandes von 1909. Nach denselben hätte der Konsumverein Chur auf Grund seiner Rechnung pro 1907 total Fr. 16267[1], an Steuern zu entrichten, während derselbe Verein unter gleichen Voraussetzungen in St. Gallen Fr. 11787.80[1], in Zürich Fr. 205.25[1], Schwyz Fr. 197.—[1] und in Basel Fr. 1157.25[1] schuldig geworden wäre. In Anbetracht dieser enormen Steuerleistungen der Genossenschaften ist es verständlich, daß auch im Kanton Graubünden eine Oppositionsbewegung aus Genossenschaftskreisen eingesetzt hat, welche kurz nach Erlaß des Steuergesetzes vom 23. Juni 1881 erwachte; denn schon in den Jahren 1882 und 1883 machte der Konsumverein Chur durch Eingaben, in welchen Begehren um Steuerbefreiung gestellt wurden, von sich reden.

Die hohe steuerliche Belastung der Genossenschaften ist die Folge der absoluten Gleichbehandlung der juristischen Personen und der physischen Personen. Die äußerst starke Progression bei der Erwerbssteuer traf auch die Genossenschaften, welche ihren gesamten rechnungsmäßigen Überschuß als Erwerb zu versteuern hatten. Zu diesem gehörten auch die bezahlten Stadt- und Kantonssteuern; dagegen gewährte die Praxis Abschreibungen auf Immobilien (1 %), Mobilien (5 %) und Maschinen (10 %)[2].

Neben der Erwerbssteuer hatten die Genossenschaften ebenfalls eine progressive Steuer von ihrem Reinvermögen zu entrichten, d. h. vom unbeweglichen und beweglichen Vermögen nach Abzug der Schulden; als solche galten nicht die Anteilscheinkapitalien.

II. Die Steuergesetzreform, die durch das Gesetz vom 23. Juni 1918 ihren Abschluß gefunden hat, vermochte am alten System wenig Änderungen anzubringen. Insbesondere konnte man sich zur Einführung der allgemeinen Einkommenssteuer nicht entschließen, da die alte Vermögens- und Erwerbssteuer im Volke eingelebt war[3]. Die Revision sollte mehr den Zweck verfolgen, „eine gerechtere Be„steuerung des Erwerbes herbeizuführen, einerseits durch Erhöhung „des Existenzminimums und anderseits durch Herabsetzung der un„vernünftigen industriefeindlichen Progression“[4]. Als Neuerung, die aus der Revision hervorgegangen ist, erwähnen wir die Aufnahme in das Gesetz eines besonderen Abschnittes über die „Besteuerung der Erwerbsgesellschaften“, der auch auf die Genossenschaften Anwendung findet, welche darin allgemein als „Erwerbsgenossenschaften“

[1] Inklusive Gemeindesteuern.
[2] Verhandlungen des Großen Rates vom Herbst 1919, gedruckter Bericht, Seite 84.
[3] Botschaft des Kleinen Rates an den Großen Rat vom 12. Mai 1914.
[4] Neue Zürcher Zeitung No. 1526 vom 18. November 1915.

genannt sind. Diese Sonderbestimmungen erstrecken sich aber nur auf einige Vorschriften über den Umfang und die Berechnung des „Erwerbes", die Vermögenssteuer, sowie auswärtige Gesellschaften mit irgend einer wirtschaftlichen Zugehörigkeit zum Kanton, nicht aber auf den Steuersatz. Im Prinzip sind daher die Genossenschaften nach wie vor wie die physischen Personen zu besteuern.

„Die Vermögenssteuer wird vom reinen Genossenschaftsvermögen „erhoben. Das Vermögen ist als Ganzes zu versteuern". Eine weitere Umschreibung dieses Genossenschaftsvermögens existiert nicht, wohl aber besagt Art. 22, daß für die Besteuerung der Erwerbsgesellschaften, unter denen wie erwähnt auch alle Genossenschaften verstanden sind, die allgemein gültigen Bestimmungen des Gesetzes zu entsprechender Anwendung kommen, soweit die besonderen Vorschriften keine Abweichung enthalten. Diese „allgemein gültigen Bestimmungen" definieren das Steuerobjekt ebenfalls als das gesamte Vermögen nach Abzug der Schulden (Reinvermögen). Die Steuerpraxis weicht daher vom Gesetze ab, wenn sie die Genossenschaften mit ihrem Anteilscheinkapital und den Reservefonds als Vermögen besteuert[1]; denn das Eigenkapital einer Genossenschaft fällt nicht notwendigerweise mit dem Reinvermögen zusammen[2]. Daß die Vermögenssteuer der Aktiengesellschaften und Genossenschaften nicht als eine „Kapitalsteuer" zu erheben ist, geht auch aus Art. 28 al 2. hervor: „Aktiengesellschaften, die im Kanton nur „ihren Sitz haben . . . bezahlen eine jährliche Steuer von $^1/_2$ pro Mille „ihres Aktienkapitals; vermögens- und erwerbssteuer-„pflichtig sind sie dagegen weder im Kanton noch in einer „Gemeinde". Hier ist eine Kapitalsteuer statuiert, deren Unterschied zu der Vermögenssteuer der im Kanton ein Unternehmen betreibenden „Erwerbsgesellschaften" deutlich hervorgehoben ist.

Die Progression wird durch Zuschläge zum einfachen Ansatz erreicht: Es entrichten:

Vermögen von Fr. 1 —20000 den einfachen Ansatz,
„ „ Fr. 20000—50000 „ „ „ + $^1/_{10}$ ‰,
„ „ Fr. 50000—80000 „ „ „ + $^2/_{10}$ ‰,
usf.
Vermögen von Fr. 290001 und darüber den einfachen Ansatz + $^{10}/_{10}$ ‰.

In bezug auf den Erwerb bestimmt das Gesetz, daß er besteht aus:
„1. den Einlagen in die Reserve- und die übrigen Spezialfonds;
„2. den Aufwendungen, die als Vermögensvermehrung zu betrachten „sind, wie Anlagen, Anschaffungen, Verbesserungen, sowie Ab-

[1] Erhebungen des Verbandes schweizerischer Konsumvereine.
[2] Wenn die aus Unterbewertungen entstehenden stillen Reserven steuerlich nicht erfaßt werden.

„schreibungen, soweit solche nicht geschäftsmäßig begründet „sind;

„3. den an die Aktionäre oder Genossenschafter ausgerichteten „Dividenden, Gewinnanteilen usw.;

„4. den Tantièmen, Gratifikationen für Verwaltungsorgane und An- „gestellte, sofern die Empfänger derselben im Kanton dafür „nicht zur Besteuerung herangezogen werden können;

„5. dem Betrag des auf neue Rechnung vorzutragenden Aktivsaldos."

Dagegen sind 4% des nach Art. 25 besteuerten Aktien- oder Genossenschaftskapitals, sowie der Reserve- und der übrigen Spezialfonds und der Aktivsaldo der vorausgegangenen Jahresrechnung abzuziehen.

Die Praxis rechnet auch die bezahlten Steuern zum Erwerb, was in Anbetracht der Höhe der Erwerbssteuer und der Gemeindesteuer den steuerbaren Betrag nicht wenig in die Höhe schraubt[1].

Eine Steuerfreiheit von Rückvergütungen, Skonti oder Rabatten der Konsumvereine kennt Graubünden nicht. Es ist auch nicht einem Zufall zuzuschreiben, daß sich das Bundesgericht schon mehrmals mit der Frage zu beschäftigen hatte. Durch die staatsrechtlichen Rekurse des Konsumvereins Chur von 1901 und 1904, sowie des Konsumvereins Davos von 1922 sind nicht nur die Rückvergütungen, sondern auch die verschiedenen Skonti als Steuerobjekt zur Sprache gekommen.

Der Konsumverein Chur hatte nämlich schon im Jahre 1901 neben den Rückvergütungen auch einen Skonto ausgerichtet, dessen Besteuerung aber vom Bundesgericht nicht beanstandet wurde. Im folgenden Falle handelte es sich um den nämlichen Skonto, der indessen den Mitgliedern zum voraus zugesichert war, auf den sie also einen Anspruch hatten. Der Gerichtshof vermochte auch darin keinen Unterschied zur Rückvergütung zu erblicken, der für eine Steuerbefreiung gesprochen hätte. Endlich war das Bundesgericht berufen, die gleiche Frage auch im Lichte des neuen Steuergesetzes zu beurteilen. Es hat in diesem Falle[2] entschieden, daß, trotzdem der Skonto zum vorneherein den Käufern zugesichert sei, dieser nicht als Unkostenposten der Genossenschaft in Frage kommen könne. Damit ist in diesem Kanton diese Streitfrage wohl für längere Zeit entschieden.

Bei der jüngsten Steuergesetzrevision hatten sich im Großen Rate, veranlaßt durch Eingaben seitens der bündnerischen Konsumvereine, Diskussionen über die Besteuerung der Genossenschaften entwickelt, wobei von gegnerischer Seite hauptsächlich auf die

[1] Von Fr. 122840.— steuerbaren Erwerbs des Konsumvereins Chur fielen allein Fr. 44128.— auf den Betrag der bezahlten Steuern.

[2] Urteil vom 19. Juli 1922 in Sachen Konsumverein Davos.

früheren bundesgerichtlichen Urteile abstellend argumentiert wurde. Aus dem Verhandlungsbericht des Großen Rates geht aber hervor, daß ein Verdienst der Konsumvereine nicht abgesprochen wurde, nämlich die gute Wirkung, daß sie mit ihrem System der ausschließlichen Barzahlung das Publikum zur Ordnung im Zahlungswesen erziehen[1]. Man hielt aber die Steuererleichterung, von der auch die Konsumvereine zufolge der Progressionsermäßigung profitieren sollten, für genügend[1,2].

5. Nidwalden.

Bis zum Jahre 1921 erhob der Halbkanton Nidwalden nur eine Vermögenssteuer nach folgenden Bestimmungen des Gesetzes vom 29. April 1879:

„§ 3. Soweit dieses Gesetz nicht Ausnahmen von der Steuer-
„pflicht enthält, sind die Steuern zu entrichten:
„1. Vom beweglichen und im Kanton befindlichen unbeweglichen
„Vermögen aller Einwohner, Korporationen, Gesellschaften, Bruder-
„schaften oder Genossenschaften, welche im Kanton ihr Domizil
„haben oder ein Gewerbe betreiben".

„§ 7: Als Vermögen fallen in Steuerrechnung:
„die unbeweglichen Güter,
„die beweglichen Güter, und zwar:
„a) Ware,
„b) Fahrhabe,
„c) Forderungen
„d) der Viehstand,
„e) Barschaft."

Gesellschaften, die im Kanton ihr Domizil hatten oder ein Gewerbe betrieben, oder die auf Aktien oder Anteilscheine begründet waren, versteuerten die Totalsumme des einbezahlten Kapitals, den Reservefonds und die übrigen Vermögensteile als Einheit. Eine Erwerbs- oder Einkommenssteuer existierte nicht[3].

In der Steuerpraxis wurden als Genossenschaftsvermögen nur die Reserve- und anderen Fonds (Baufonds) betrachtet, nicht das Anteilscheinkapital[4].

Das Steuergesetz vom 24. April 1921 hat der bestehenden Vermögenssteuer eine Erwerbssteuer beigefügt, welcher auch die Genossenschaften unterstellt sind.

---

[1] Verhandlungen des Großen Rates, Frühjahr 1916, Seite 53.

[2] Die Entlastung des Konsumvereins Chur sollte gegenüber dem früheren Steuerbetrag von Fr. 17000.— Fr. 3000.— ausmachen.

[3] Steiger, Finanzhaushalt der Schweiz, III, Seiten 127/128.

[4] Erhebungen des Verbandes schweizerischer Konsumvereine, 1919.

Für die Genossenschaften sind zur Berechnung des steuerpflichtigen Vermögens besondere Vorschriften erlassen. Während allgemein das bewegliche und unbewegliche Vermögen nach Abzug der an Dritte verzinslichen Schulden steuerpflichtig ist, haben dieselben ihr einbezahltes „Genossenschaftskapital, sowie den Reservefond und demselben ähnliche Fonds ohne Abzug der Schulden zu versteuern".

Erleichterungen können „bei besonderen Verhältnissen" gewährt werden, wobei die Rendite des investierten Kapitals und die Art des Geschäftsbetriebes angemessen zu berücksichtigen sind. Die Geschäftsanteile der im Kanton domizilierten Gesellschaften können von den Anteilhabern bei ihrer persönlichen Besteuerung in Abzug gebracht werden.

Erwerbssteuerpflichtig ist der Reinerwerb aus dem Betriebe eines Geschäftes oder Gewerbes von juristischen Personen, die im Kanton „wohnen". Die Berechnung desselben ist sowohl für die physischen als auch die juristischen Personen die nämliche. Es werden in Abzug gebracht die mit dem Erwerb verbundenen Unkosten, die geschäftsmäßig begründeten „Abschreibungen, die zu entrichtenden Patentgebühren, sowie 6 % des im Geschäfte arbeitenden eigenen Kapitals.

Der Steuersatz ist im Gesetze nicht festgelegt, wohl aber die Progression. Sie beträgt 5—30 % Zuschlag.

Die Belastung des Einkommens richtet sich nach derjenigen des Vermögens. Bis Fr. 2500 steuerpflichtigen Erwerbs sind Fr. 100 Erwerb wie Fr. 400 Vermögen zu berechnen,

2501—5000 Fr. Erwerb = 100 Fr. wie 500 Fr. Vermögen,

5001 und mehr Erwerb = 100 Fr. wie 600 Fr. Vermögen.

6. Schwyz.

Im Jahre 1920 wurde in diesem Kanton ein „Gesetz betr. die Einkommenssteuer" zur Volksabstimmung gebracht und in dieser verworfen. Vergeblich hatte der Regierungsrat auf die Tatsache hingewiesen, daß die fortschreitende Entwicklung des Erwerbslebens und die durch den Krieg gesteigerten Einkommen die „Einkommens-„steuer zu einer gerechten und zeitgemäßen gestaltet hätten"![1]

Das Steuerwesen ist heute im Gesetz vom 10. September 1854 geordnet, nach welchem eine Vermögens-, eine Kapital- und eine Kopfsteuer zur Erhebung gelangen. Daß das Gesetz schon vor mehr als einem halben Jahrhundert ins Leben gerufen worden ist, bringt es mit sich, daß in demselben der Steuerpflicht der juristischen Personen nicht genügend gedacht ist. Die subjektive Steuerpflicht

[1] Botschaft des Regierungsrates an die Bürger des Kantons Schwyz, vom 6. August 1920.

der Genossenschaften ist dagegen aus Art. 16 der Kantonsverfassung zu schließen, in welchem bestimmt wird: „Alle Einwohner des Kantons, „sowie alle Korporationen, Handels- und Erwerbsgesellschaften unter„liegen nach Anleitung des Gesetzes der Steuerpflicht für die Be„dürfnisse der allgemeinen Wohlfahrt."

Nach dem Gesetze selbst sind neben Grund und Boden „alle „in einem Gewerbe, einer Handlung, Fabrikation oder in anderen „Unternehmungen liegenden Fonds" steuerpflichtig (§ 84). „Kapitalien „und andere zinsbare Forderungen, sowie Handels- und Gewerbefonds „und Gefälle sind in ihrem Nominalwert zu versteuern." Weitere Bestimmungen in den §§ 10 und 12 beziehen sich auf den zeitlichen Beginn der Steuerpflicht und die örtliche Steuerhoheit.

Der Umfang der objektiven Steuerpflicht der Genossenschaften ist aus dem Gesetz nicht deutlich erkennbar. Es ist indessen anzunehmen, daß es sich bei den „im Geschäfte liegenden Fonds" resp. „Handels- und Gewerbefonds" um das bewegliche Vermögen inkl. Warenvorräte handelt. Das Gesetz betr. die Besteuerung der Transportanstalten, Warenlager, Warenniederlagen und dergl. vom 19. Oktober 1890 unterstellt nämlich diejenigen Warenlager der Steuerpflicht, die nicht „nach § 3 lit. d des Steuergesetzes vom 10. September 1854 der Steuer unterliegen."

Der Mangel an deutlichen Gesetzesbestimmungen macht sich auch in der Steuerpraxis geltend. Das für die Besteuerung der Genossenschaften Zutreffende wird aus dem Gesetze von 1890 und einigen Leitsätzen allgemeiner Natur des eigentlichen Steuergesetzes geschält[1]. Nach bestehender Praxis wird das steuerpflichtige Vermögen einer Genossenschaft in der Weise berechnet, daß vom Wert des Grundeigentums die Hypothekarschulden und von den übrigen Aktiven (Kassabarschaft, Warenvorräte, Debitoren, Maschinen usw.) die anderen Passiven (Kreditoren, Obligationsschulden) abgezogen werden. Zum ermittelten Reinvermögen werden weiterhin die Reserven gezählt und als Vermögen besteuert, wodurch natürlich gewisse Teile des Vermögens doppelt belastet sind (vgl. Seite 28)[2].

[1] Laut Mitteilung der Finanzdirektion.

[2] Diese gibt folgende Darstellung der Steuerberechnung:

1. Grundeigentum: Amtliche Schatzung . . .		Fr. 25000.—	
abzüglich 1/8		Fr. 3125.—	
		Fr. 21875.—	
abzüglich Hypotheken . .		Fr. 18000.—	Fr. 3875.—
2. Übriges Vermögen [Kassa, Waren usw.] . .		Fr. 36300.—	
abzüglich Passiven		Fr. 28500.—	
		Fr. 7800.—	
Hierzu Reserven		Fr. 1800.—	Fr. 9600.—
Totalvermögen			Fr. 13475.—

Sparkassenguthaben der Mitglieder, wie sie bei Konsumvereinen häufig vorkommen, werden als Schulden der Genossenschaft anerkannt, wenn der Nachweis geleistet wird, daß der entsprechende Betrag tatsächlich im Geschäfte (Warenlager) investiert ist[1].

Um noch die Einkommenssteuer des verworfenen Gesetzes zu erwähnen, so hätte diese den Genossenschaften keine Vergünstigung gebracht, da in der Vorlage keine Steuerfreiheit der Rückvergütung ausgesprochen war.

7. Thurgau.

Dem gegenwärtigen Steuersystem des Kantons Thurgau liegt § 29 der Kantonsverfassung vom 27. Januar und 28. Februar 1869 zugrunde, welcher wie folgt lautet:

„Die Steuern zu den allgemeinen Bedürfnissen werden durch „die Steuergesetzgebung festgesetzt. Die steuerpflichtigen Kantons„einwohner, Korporationen und Gesellschaften tragen zu denselben „nach Verhältnis ihrer ökonomischen Hilfsmittel bei . . .“

Das geltende Steuergesetz datiert vom 15. Februar 1898. Nach diesem werden die Genossenschaften, wie auch die übrigen Gesellschaften, wie die natürlichen Personen besteuert. Es werden erhoben:

1. Eine Vermögenssteuer.
2. Eine Erwerbssteuer.

1. Die Vermögenssteuer. Sie trifft einerseits das im Kanton gelegene Grundeigentum (Gebäude und Liegenschaften) nach dessen Brandassekuranz- bzw. Katasterwert und anderseits das bewegliche Vermögen der im Kanton domizilierten natürlichen und juristischen Personen. Als bewegliches Vermögen sind die Kapitalien, Mobilien Maschinen, das lebende und tote Inventar und die Warenvorräte zu verstehen. Vom Bruttovermögen kommen die Schulden in Abzug, und zwar in der Weise, daß die Grundpfandschulden am unbeweglichen, die laufenden Passiven dagegen am beweglichen Vermögen abgezogen werden. Eine Verrechnung bei Überschuldung der einen Kategorie von Vermögen kann nicht stattfinden. Über die Bedeutung dieser Vorschrift bei der Genossenschaftsbesteuerung haben wir schon auf Seite 27 gesprochen. Wir beschränken uns hier auf die Wiedergabe eines Beispiels der Auswirkung einer solchen Bestimmung. Unseren Berechnungen liegt die Jahresrechnung des Konsumvereins Frauenfeld pro 1921/22 zugrunde.

I. Immobiliarvermögen:	Immobilien	Fr.	935000.—	
	Hypotheken	Fr.	415000.—	Fr. 520000.—
II. Bewegliches Vermögen:	Übrige Aktiven . .	Fr.	682797.—	
	Übrige Passiven . .	Fr.	1160056.—	Fr. —.—
III. Totalvermögen				Fr. 520000.—

[1] Laut Mitteilung der Finanzdirektion.

Tatsächlich ist aber an Reinvermögen nur vorhanden . . . . . Fr. 79757.30
zusammengesetzt aus: Fr. 21786.45 Anteilscheinkapital
Fr. 45000.— Reserven
Fr. 11320.05 verschiedene Fonds
Fr. 1650.80 Saldovortrag
Die einfache Steuer beträgt für Fr. 520000.— . . . . . Fr. 520.—
und für Fr. 79757.30 . . . . . Fr. 79.76

Die bisherige Praxis ist nun allerdings teilweise von der Vorschrift des § 7 abgewichen, indem sie gewisse Steuerpflichtige, worunter auch die Konsumvereine, mit ihrem tatsächlichen Reinvermögen einschätzte, somit auf die Schuldenverteilung keine Rücksicht nahm; besteuert wurden dabei nur das Anteilscheinkapital und die Reserven. Es bedeutet dies für die Genossenschaften eine vorteilhafte Konzession seitens des Staates, ist dagegen vom Standpunkte der Gleichheit aller vor dem Gesetze aus weniger gutzuheißen. Naheliegenderweise werden von den Genossenschaften dagegen keine Einwendungen gemacht. Wir glauben aber kaum, daß diese Sonderbehandlung auf ein besonderes Wohlgefallen an der Genossenschaftsbewegung zurückzuführen ist, sondern erblicken den Grund dafür darin, daß, weil die Aktiengesellschaften ebenfalls mit ihrem Kapital und den Reserven besteuert werden, den Genossenschaften die gleiche Behandlung zugestanden werden muß[1].

2. Die Erwerbssteuer. Unter den Begriff des Erwerbes fällt die Gesamtsumme des in Geld oder Geldeswert gemachten Erwerbes eines Pflichtigen. „Die Berechnung des Geschäftseinkommens findet in der Weise statt, daß von den Bruttoeinnahmen die Betriebsausgaben einschließlich geschäftsmäßig begründeter Abschreibungen in Abzug kommen“ (V. V. § 19). An Abschreibungen wurden in konstanter Rechtsprechung 5 % auf Maschinen und Mobilien unter vollständigem Ausschluß der Immobilien zugesprochen. Unseres Wissens ist jedoch in neuester Zeit dieser Satz fallen gelassen und bis auf 10 % erhöht worden. Schließlich ist der 4 %ige Abzug des Zinses vom Betriebskapital am Erwerb zu erwähnen.

Die Rückvergütungsbesteuerungsfrage ist erst in neuerer Zeit im Kanton wieder akut geworden, nachdem sie überhaupt nie eine wichtige Rolle gespielt hatte. Einige Konsumvereine dieses Kantons sind aus steuerpolitischen Gründen zur Umwandlung des Rückvergütungssystems zum Rabatt- oder Skontosystem übergegangen und haben versucht, auf dem Rekurswege eine Steuerbefreiung zu erlangen mit der Begründung, daß diese den Käufern gewährten Vergünstigungen Barauslagen darstellen, die auf dem Einkommen

[1] Vergleiche Entscheidungen des Bundesgerichts, Bd. 40, I, No. 24, und unveröffentlichten Entscheid vom 29. Oktober 1914 in gleicher Sache.

haften, wie sie § 11 des Steuergesetzes kennt. Die Bewegung hat aber weder im kantonalen noch im staatsrechtlichen Beschwerdeverfahren Erfolg gehabt.

8. Solothurn.

Die Genossenschaften sind in diesem Kanton mit den übrigen Gesellschaften und physischen Personen einkommens- und vermögenssteuerpflichtig.

Die allgemeine Einkommenssteuer erstreckt sich auf den geldwerten Ertrag des Vermögens, der Unternehmung und der Lohnarbeit nach Abrechnung der Geschäftsunkosten. Zur Bestimmung des steuerbaren Einkommens fallen nach § 10 der Vollziehungsverordnung „Teilhabergewinne, wie Dividenden und andere Gewinnanteile an Genossenschaften, Kollektiv- und Kommandit-Gesellschaften" in Berechnung. Zu den genannten Gewinnanteilen gehören auch die Rückvergütungen, wie dies im Beschwerdeverfahren von den zuständigen Behörden festgestellt worden ist[1].

„Als Vermögen (Kapital) wird angesehen das im Kanton ge„legene bewegliche und unbewegliche Gut." § 23 der Vollziehungsverordnung gibt folgende Erläuterung hierzu: „Aktiengesellschaften „haben als Vermögen das Gesellschaftskapital, den Reserve- und „ähnliche Fonds (z. B. Erneuerungsfonds) zu versteuern. Ist den „Bilanzposten nicht der in § 24 bezeichnete Schätzungsmaßstab zu„grunde gelegt, so sind entsprechende Zuschläge zu machen". Dieses Verfahren ist bei Genossenschaften analog anzuwenden[2].

Die Steuerrevisionsbewegung scheint für die Genossenschaften bessere Zeiten herbeiführen zu wollen. So geht aus dem Ergebnis der erstmaligen Beratung im Kantonsrate hervor, daß die „Rückvergütungen an die Mitglieder von Konsum-, Einkaufs- und Produktivgenossenschaften auf Gegenseitigkeit" nicht als steuerbarer Ertrag gelten sollen, was allerdings die Kantonsrats-Kommission durch den Zusatz „höchstens 5 %" eingeschränkt haben will. Den Rückvergütungen sind die von Versicherungsgesellschaften auf Gegenseitigkeit zur Verteilung an die Mitglieder bestimmten Überschüsse gleichgestellt.

Die Ertragssteuer beträgt 1—3 % des Reinertrages, Maximum, wenn der jährliche Reinertrag mehr als 16 %[3] des steuerbaren Kapitals ausmacht. Genossenschaften ohne Kapital versteuern ihren Ertrag zum Höchstsatz von 3 %.

---

[1] Entscheid der Staatssteuerbeschwerde-Kommission vom 13. November 1912.

[2] J. Steiger, Finanzhaushalt des Bundes und der Kantone, Bd. III, Seite 157. Ebenfalls laut Mitteilung des kantonalen Finanzdepartements.

[3] Nach dem Kommissionsantrag 20 %.

Als steuerbares Kapital sind vorgesehen:

1. bei Genossenschaften das einbezahlte Anteilkapital und die offenen und stillen Reserven;
2. bei Versicherungsgesellschaften auf Gegenseitigkeit das Garantiekapital; bei anderen Versicherungsgesellschaften, sofern sie Genossenschaften sind, das Deckungskapital.

Hiervon sind 0,8—2,4‰ zu entrichten, ebenfalls nach dem Verhältnis des Reinertrages zum Kapital.

9. Uri.

I. Laut Steuergesetz vom 31. Oktober 1915 erhebt der Kanton Uri eine Vermögens-, eine Einkommens- und eine Kopfsteuer. Subjektiv steuerpflichtig sind die natürlichen und juristischen Personen, die im Kanton domiziliert sind oder außerhalb desselben sich befinden, aber Eigentümer von inländischem Grundeigentum und „Zugehör“[1] sind. Der Kopfsteuer enthoben sind die juristischen Personen.

II. Die Genossenschaften sind allgemein den nämlichen Bestimmungen des Gesetzes unterstellt, wie sie für die natürlichen Personen gelten. Dies trifft insbesondere zu für die Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens und die Feststellung der Steuerbeträge nach den progressiven Sätzen; in bezug auf das Vermögen der juristischen Personen hat der Gesetzgeber eine besondere Vorschrift erlassen.

a) Während natürliche Personen für ihr Reinvermögen, bestehend aus dem beweglichen und unbeweglichen Gut, nach Abzug der Grundpfand- und fahrenden[2] Schulden besteuert werden, wird bei im Kanton betriebenen Unternehmungen, die „auf Aktien oder Anteilscheinen beruhen“[3], deren Kapital als Vermögen belastet. Die Genossenschaften haben nach Art. 5 des Gesetzes die Totalsumme ihres Gesellschaftskapitals, den Reservefonds, alle Spezialfonds „und alle übrigen Vermögensteile als Einheit zu versteuern“[3]. Spezialfonds, die ausschließlich Wohlfahrtszwecken dienen, sind im Vermögen nicht inbegriffen. Was unter „allen übrigen Vermögensteilen“ zu verstehen ist, geht aus § 20 der Vollziehungsverordnung vom 31. Oktober 1916 hervor, der bestimmt:

„Bei Ausmittlung des steuerpflichtigen Vermögens ist noch „zu beachten:

---

[1] Art. 2, lit. b.

[2] Unter den „fahrenden Schulden“ sind die nicht pfandversicherten Passiven zu verstehen.

[3] Art. 5, al. 1.

„a) Erneuerungsfonds und Verlustreserven der in Art. 5 des Ge„setzes genannten Unternehmungen unterliegen der Besteuerung, soweit „ sie das von der Natur des Unternehmens geforderte Maß übersteigen."

Einiges Interesse verdient die Vorschrift, die die Steuerpflicht derjenigen (Gesellschaften und) Genossenschaften, die außerhalb des Kantons domiziliert sind, dem Kanton aber wirtschaftlich zugehören, zu regeln bestimmt ist. In einem solchen Falle ist es nämlich der Wahl der Steuerbehörde anheimgestellt, die Vermögenssteuer im Verhältnis des im Kanton sich befindlichen Geschäfts zum Gesamtgeschäft oder von der gesamten amtlichen Schätzung ihrer Steuerobjekte im Kanton zu erheben. Abgesehen davon, daß in einer derartigen Vorschrift der Willkür Tor und Tür geöffnet sind, und daß hierin die Interessen der Steuerpflichtigen zugunsten derjenigen des Fiskus in den Hintergrund gedrängt sind, steht dieselbe zur bundesgerichtlichen Rechtsprechung in Doppelbesteuerungsangelegenheiten im Widerspruch. Diese verlangt eine Ausscheidung des steuerbaren Vermögens, die dem Verhältnis der im Teilbetrieb investierten Aktiven zu den Gesamtaktiven entspricht. B.E. 42, I, 319; 46, I, 19, 352.

b) Neben der allgemeinen Vermögenssteuer erhebt der Kanton Uri eine allgemeine Einkommenssteuer. Ihr „unterstellt ist „das Einkommen aller Kantonseinwohner, Gesellschaften, geistlichen „und weltlichen Korporationen, Stiftungen, Aktiengesellschaften und „Genossenschaften, welches sich ergibt:

„a) aus Handel, Fabrikation, Gewerbe, Landwirtschaft und „Lohnarbeit . . .

„b) an Kapital-, Pacht- und Mietzinsen, Dividenden von Aktien, „Anteilscheinen oder anderen Geschäftsanteilen;

„c) an Nutznießungen, Renten, Tantièmen und Gratifikationen."

Als abzugsberechtigt zählt Art. 11 u. a. auf: die mit der Gewinnung des Einkommens verbundenen Unkosten, die ordentlichen Unterhaltskosten und die geschäftsmäßig begründeten ordentlichen Abschreibungen bei Gebäulichkeiten und Zugehör. Aufwendungen, die der Wertvermehrung oder Schuldentilgung dienen, dürfen dagegen nicht in Abzug gebracht werden.

Die Besteuerung der Rückvergütungen bzw. Skonti der Konsum-Vereine hat die bundesgerichtliche Sanktion erfahren. Es handelt sich um die Entscheide vom 17. März 1919 (Rückvergütungen) und vom 20. Mai 1922 (Skonto) in Sachen Konsumverein Erstfeld contra Kanton Uri, die beide unter Verneinung der rechtswidrigen Besteuerung der Rückvergütungen und Skonti abgewiesen wurden.

c) Die Steuersätze sind progressiv, nämlich $1-4\,‰$ vom Vermögen und $0{,}6-5\,\%$ vom Einkommen.

B. Kantone, die das Genossenschaftswesen durch Steuererleichterungen fördern.

a) Durch teilweise oder gänzliche Steuerbefreiung der Rückvergütungen.

1. Bern.

I. Die Steuergesetzgebung des Kantons Bern ist auf Art. 86 der Staatsverfassung von 1846 aufgebaut, welcher vorschreibt: „Die zur Bestreitung der Staatsauslagen erforderlichen neuen Aus„lagen sollen möglichst gleichmäßig auf alles Vermögen, Einkommen „oder Erwerb gelegt werden". Die Verfassungsbestimmung fand ihre erste Ausführung im Gesetz vom 24. April 1847 über die Vermögens- und Einkommenssteuer, welches zufolge verschiedener Mängel durch die Gesetze vom 15. März 1856 betreffend die Vermögenssteuer und vom 18. März 1865 betreffend die Einkommenssteuer ersetzt wurde[1]. Diese beiden Gesetze blieben trotz eifrigster Revisionsbestrebungen bis zum Jahre 1918 in Kraft. Ohne Gesetzeskraft zu erlangen, sind Entwürfe in den Jahren 1895, 1900, 1907 ausgearbeitet worden[2], und der vom Großen Rate 1910—1911 durchberatene und angenommene Entwurf ist in der Volksabstimmung vom 1. Dezember 1912 verworfen worden. Die Reformbestrebungen machten aber dabei nicht Halt. Schon 1913 wurde die Angelegenheit wieder aufgegriffen; der Revisionswille breiter Volksschichten kam im Initiativbegehren von 1914, welches einen vollständigen Entwurf eines neuen Steuergesetzes in sich schloß, zum Ausdruck. Sowohl dieser Initiativ-Entwurf, als auch ein nachher geschaffener Verständigungsentwurf stellen auf das verworfene Gesetz von 1912 ab, mit Ausnahme einiger Abänderungen. Weil auf dem Wege der ausgearbeiteten Initiative zustandegekommen, hat das neue Gesetz im Großen Rate keine eingehende Beratung durchgemacht[3]; es ist am 7. Juli 1918 in der Volksabstimmung angenommen worden.

II. Prinzipiell hat der Gesetzgeber im neuen Steuergesetz das System der Gesetze von 1856 und 1865 aufrechterhalten, d. h. er ist bei der speziellen Vermögenssteuer und der Einkommenssteuer, welche diejenigen Einkommensteile trifft, die nicht bereits von der Vermögenssteuer getroffen sind, geblieben. „Wohl hätte man sich „fragen können," bemerkt der Große Rat[4], „ob man nicht zu „einem ganz neuen Steuersystem übergehen wolle; aber damit hätte

---

[1] „Zur Abstimmung über den Steuergesetzentwurf", herausgegeben durch die kantonale Finanzdirektion, 1918, Seite 7.

[2] Ebenda, Seiten 8—10.

[3] Botschaft des Großen Rates an das Berner Volk vom 18. Mai 1918, Seite 3.

[4] Ebenda, Seite 4.

„man zweifellos die sowieso schon großen Hindernisse einer Revision „noch vermehrt. Unsere Bürger stehen einer Neuordnung von „Steuersachen mißtrauisch genug gegenüber, das Mißtrauen wird „umso größer sein, je ungewohnter und fremder sich das Neue „darstellt".

Trotzdem hat das Gesetz zum Teil tiefeinschneidende Änderungen gebracht, so insbesondere die Einführung der progressiven Steuersätze für Vermögen und Einkommen, die Kapitalbesteuerung nach dem Nennwert statt dem 25fachen Betrag des Zinsertrages, Einteilung des Einkommens in zwei Klassen gegenüber drei wie früher. Im weitern sind im Gesetz besondere Bestimmungen über die Steuerpflicht der juristischen Personen im allgemeinen, der Aktiengesellschaften, Genossenschaften und Ersparniskassen im besondern aufgenommen worden.

Die Vermögenssteuer wird erhoben:

a) als Grundsteuer,

b) als Kapitalsteuer von den auf steuerpflichtigem Grundeigentum pfandversicherten verzinslichen Rentenforderungen.

Das Einkommen wird zum Zwecke der Besteuerung in zwei Klassen eingeteilt, von denen die erste jedes Erwerbseinkommen des unselbständig Erwerbenden, sowie aus Handwerk, Gewerbe, Handel und Industrie, ferner Pensionen auf Grund eines frühern Dienstverhältnisses, die zweite das Einkommen aus Kapitalien, Leibrenten und Pensionen, Spekulations- und Kapitalgewinnen umfaßt. Nicht einkommenssteuerpflichtig ist der Vermögensertrag derjenigen Kapitalien, von welchen die Vermögenssteuer entrichtet werden muß.

III. Der Kanton Bern gehört zu denjenigen Kantonen, die mit der jüngsten Steuerreform eine den Wünschen der Genossenschaften teilweise entsprechende Regelung ihrer Steuerpflicht verbunden haben. Diese Neuordnung bezieht sich zwar aus naheliegenden Gründen wesentlich nur auf die Einkommenssteuer, da, wie bereits erwähnt, die Bestimmungen über die Vermögenssteuer fast unverändert dem alten Gesetz entnommen sind.

Vermögenssteuerpflichtig ist eine Genossenschaft, wenn sie entweder Grundeigentümerin, Konzessionärin von Wasserkräften oder Besitzerin von auf Grundeigentum haftenden Kapital- und Rentenforderungen ist. Fragen wie die, ob beispielsweise das Anteilscheinkapital einer Genossenschaft steuerpflichtiges Vermögen darstelle oder als Schuldpost zu betrachten sei, drängen sich unter einem solchen System nicht auf.

Trotzdem in bezug auf das Vermögen das Gesetz von 1918 für die Genossenschaften keine ausdrückliche Besserstellung statuiert, scheint es für jene doch vorteilhafte Bestimmungen zu enthalten. Allgemein

ist die Genossenschaft der Typ der Personal-Union und nur in Ausnahmefällen verkörpert sie eine Kapitalassoziation. Die große, eventuell unbeschränkte Haftbarkeit der Mitglieder ermöglicht der Genossenschaft, mit verhältnismäßig unbedeutenden Eigenmitteln zu bestehen. Immobilien werden durch Errichtung von Hypotheken oder Ausgabe von Obligationen erworben. Das Wesen der Genossenschaft bringt es mit sich, daß das Vorhandensein steuerpflichtiger Objekte nach Art. 4 und 6 des bernischen Steuergesetzes unter Umständen sehr eingeschränkt oder fast ausgeschlossen ist. Es liegt nämlich nahe, daß das steuerpflichtige Grundeigentumsvermögen durch eine Vermehrung der Hypothekarschulden auf Kosten der Obligationenschulden zu vermindern versucht wird. Der Umfang dieser Grundpfanderhöhung ist jedoch durch verschiedene Faktoren bedingt und begrenzt. Einmal ist derselbe hauptsächlich vom Kapitalmarkte abhängig, m. a. W. von Angebot und Nachfrage von und nach Hypothekentiteln. Dieses Hindernis wird indessen dann nicht in Berücksichtigung zu ziehen sein, wenn die neu zu beschaffenden Mittel von den Genossenschaftern geliefert werden können, die das Opfer eventueller Nachteile, die ihnen der Vorschuß gegen Grundpfandversicherung verursachen kann, zu bringen gewillt sind, sowie auch in den Fällen, in welchen die umzuwandelnden Obligationen im Besitze von Genossenschaftern sind. Die einsichtige Genossenschaftsleitung wird von dieser Operation nur dann und soweit Gebrauch machen, als sie sich als für die Genossenschaft wirtschaftlich vorteilhaft erweist, d. h. solange nicht durch Abwälzung der Steuer auf die pfandversicherten Forderungen eine Zinsfußerhöhung eintritt. Ihrerseits wird sich diese Abwälzung wieder in den durch die Verhältnisse auf dem Kapitalmarkte gesetzten Schranken bewegen müssen.

Was das steuerpflichtige Kapitalvermögen (Hypothekenforderungen) anbelangt, so dürfte das Auftreten von solchen bei Genossenschaften (bankähnliche Betriebe ausgenommen) ein seltenes Phänomen sein, da eventuell eigene Mittel in der Regel in den Immobilien, Mobilien und Warenvorräten investiert sind und die Schaffung von Reserven in guten Geschäftsjahren vorteilhaft durch Amortisation derjenigen Verbindlichkeiten, die bei der Berechnung des Steuervermögens keine Berücksichtigung finden, nämlich der Obligationsschulden, geschieht.

Die erwähnten Möglichkeiten der Verminderung des steuerpflichtigen Vermögens sind aber nicht ein für die Genossenschaft geschaffenes Privilegium, denn jedem andern Steuerpflichtigen sind dieselben innerhalb der angegebenen Schranken auch gegeben. Allein für die Genossenschaften sind die Voraussetzungen dazu in ihrem Wesen selbst gegeben. Da diese regelmäßig stark auf fremde Mittel

angewiesen sind, hat eine Überschuldung der Immobilien mit Rücksicht auf die persönliche Haftbarkeit der Mitglieder nicht diejenige kreditschädigende Wirkung, die ein solches Vorgehen für eine Aktiengesellschaft oder eine physische Person hätte.

Wesentlich vorteilhafter für die Genossenschaften lautet das Gesetz von 1918 in bezug auf die Einkommenssteuer, und speziell soweit sie das Einkommen erster Klasse betrifft. Dieses ist in Art. 32 als das reine Einkommen definiert, welches sich nach Berücksichtigung der im nämlichen Artikel erwähnten Abzüge ergibt; solche sind für Handels-, Gewerbe- und Industriebetriebe allgemein die Gewinnungskosten[1], Abschreibungen[2], Geschäftsverluste, sowie 4% des im Geschäfte angelegten Vermögens, soweit davon die Vermögenssteuer entrichtet wird. Als weiter vom Roheinkommen abzugsberechtigt erklärt der Gesetzgeber in Ziffer 9, Art. 22: Rabatte, Skonti und Rückvergütungen, welche Genossenschaften aus dem Geschäftsertrag ihren Mitgliedern auf die Warenbezüge gewähren, bis zum Betrage von 4%.

Eie Einführung dieser Vergünstigung scheint keine Aufregung verursacht zu haben. Man hoffte gegenteils, dadurch die Chance der Annahme des Gesetzes in der Volksabstimmung zu vermehren: „Endlich“ — sagt Volmar — „regelt die Initiative neu die Abzugs„berechtigung von Rabatten, Skonti und Rückvergütungen, welche „Genossenschaften aus dem Geschäftsertrag ihren Mitgliedern ge„währen. Damit ist ein alter Zankapfel begraben. Die Konsum„vereine waren erfinderischer als Odysseus, um auf irgend welchem „Wege die Steuerfreiheit dieser Rabatte usw. unter dem gegen„wärtigen Steuergesetz zu erwirken. Allein alle Erfindungskünste „und die schönsten von Basel aus verschriebenen Rezepte waren „wirkungslos. Die Initiative macht nun dem grausamen Spiel „zwischen den Basler Rezepten und den Entscheiden des Bundes„gerichts ein Ende und erklärt solche Rabatte bis zu 4% steuerfrei;

---

[1] „Zu den Gewinnungskosten gehören diejenigen Aufwendungen, die zum „Zwecke der Erzielung des Erwerbes gemacht wurden, wie insbesondere die durch „die Erwerbstätigkeit oder den Geschäftsbetrieb selbst verursachten Auslagen, „die Ausgaben für den regelmäßigen Unterhalt der dem Geschäftsbetrieb dienenden „Gebäude oder Gebäudeteile, der Maschinen und Werkzeuge, die Patentgebühren „und dergleichen, die Einlagen des Arbeitgebers in Kranken-, Unfall-, Hilfs-, „Pensions- und ähnliche Kassen, soweit solche auf gesetzlicher oder vertrag„licher Grundlage beruhen. Ferner Auslagen für Versicherung von Waren und „Geschäftsmobiliar, gegen Feuer oder andere schädigende Ereignisse.“ § 23 des Dekretes betreffend die Veranlagung der Einkommenssteuer, vom 22. Januar 1919.

[2] Auf Warenlagern, Rohvorräten, Maschinen, Werkzeugen und Geschäftsmobiliar oder entsprechende Einlagen in einen Erneuerungsfond, sowie Abschreibungen auf Fabrikgebäuden und Wasserwerkanlagen. Art. 22, Ziffer 3 und 4 des Gesetzes.

„damit wird ein wirkungsvoller Diskussions- und Agitationsstoff aus „der Welt geschaffen."[1]

Ausdrücklich steuerpflichtig ist indessen alles, was in irgend einer Form und gleichviel unter welchem Titel an die Mitglieder einer Aktiengesellschaft oder Genossenschaft verteilt wird (Dividenden, Gewinnanteile, Prämienermäßigungen, Rabatte[2] sowie alle Einlagen in eigene Fonds).

Durch diese teilweise Steuerbefreiung der Rückvergütungen und Skonti ist den konsumgenossenschaftlichen Bestrebungen nur teilweise Rechnung getragen. Das Gesetz vom 7. Juli 1918 anerkennt die Steuerfreiheit jener nicht prinzipiell, sondern läßt lediglich aus Billigkeitsgründen einen Teil davon unbesteuert. Dagegen ist im Gesetz eine weitere Konzession enthalten, die die Steuerlast der Genossenschaften erleichtert: Nach Art. 32 Abs. 3 ist bei der Berechnung der Steuerzuschläge (Progressionszuschläge) für Genossenschaften derjenige Steuerbetrag außer Acht zu lassen, welcher auf einkommenssteuerpflichtige Rückvergütungen der Mitglieder entfällt. Unter die Progressionszuschläge fallen beispielsweise nur Einlagen in die Reserven, Vorträge auf neue Rechnung usf.

Eine ähnliche Vergünstigung ist für gewisse Geldinstitute, die reinen Ersparniskassen, geschaffen[3]. Wir erwähnen sie deshalb, weil solche Kassen in der Regel in der Rechtsform der Genossenschaften auftreten. Diese „reinen Ersparniskassen bezahlen von den in Art. 32 „festgestellten Zuschlägen nur zwei Drittel, sofern der Steuerzuschlag, „den die Kasse infolge der vollen Progression auf der Kapitalsteuer „zu bezahlen hätte, mehr als 10 % des Geschäftsertrages des Vor„jahres mit Inbegriff der Zinsen auf dem eigenen Kapital und den „Reserven ausmacht, jedoch nur ein Drittel, sofern der volle Steuer„zuschlag auf der Kapitalsteuer mehr als 20 % des nach obiger „Vorschrift ermittelten Geschäftsertrages ausmacht"[4]. Dieses Privileg

---

[1] Volmar, Zur bernischen Steuergesetzinitiative (Verständigungsentwurf). Separatabdruck aus dem Bund. Bern 1918.

[2] Über 4 %.

[3] Als reine Ersparniskassen werden diejenigen definiert, deren Geschäftstätigkeit hauptsächlich in der Entgegennahme von Spargeldern und Anlegung derselben in Darlehen besteht, die auf im Kanton Bern gelegenen Grundstücken pfandversichert sind. Diese Darlehen müssen mindestens 75 % der Einlagen ausmachen; sie können bis zu 15 % der Einlagen durch Obligationen und Kassascheine des Staates Bern und der bernischen Staatsinstitute oder durch Anleihentitel und Darlehen, deren Schuldner bernische Gemeinden sind, ersetzt werden. Abgeänderte Fassung (Art. 39 des Gesetzes betr. Beteiligung des Staates am Bau und Betrieb von Eisenbahnen vom 21. März 1920, in Abänderung des Art. 33 des Gesetzes betreffend die direkten Staats- und Gemeindesteuern vom 7. Juli 1918).

[4] Volmar und Blumenstein, Kommentar zum kantonalen bernischen Steuergesetz in der Bibliothek des bernischen Verwaltungsrechts, Bd. I, 1920, Seiten 177/178.

besteht also in einer weniger scharfen Anwendung der Progression, weil diese Kassen gewöhnlich nicht die Herauswirtschaftung einer hohen Dividende bezwecken. Dabei wird das Privileg um so geringer, je mehr eine Kasse durch Erzielung einer hohen Dividende am Charakter der Gemeinnützigkeit einbüßt. Als Geschäftsertrag gilt hier nicht nur der Ertrag aus dem Betriebe, sondern auch der Zinsertrag aus dem eigenen Kapital der Kasse sowie aus den als Reserven figurierenden Kapitalien[1]. Die Hauptsteuerleistung dieser Kassen besteht infolge der überwiegenden Geldanlage in Hypotheken (bernischen) in der Kapitalsteuer. Ist nun die dem Staate zu entrichtende Kapitalsteuer so groß, daß auf ihr die volle Progression eintritt, so tritt das Steuerprivilegium in Wirskamkeit, sofern natürlich die durch das Gesetz vorgeschriebenen Bedingungen erfüllt sind[1]. Diese Ersparniskassen sind im weiteren von den Gemeindesteuern befreit.

Das Einkommen II. Klasse ist dasjenige aus Kapitalien irgendwelcher Art (Obligationen, Schuldverschreibungen, Depositen, Aktien, Anteile an Genossenschaften und dergleichen), ferner Leibrenten und Pensionen, soweit sie nicht in Klasse 1 gehören, sowie Spekulations- und Kapitalgewinne jeder Art und in jeder Form. Von der Steuer ist ausgenommen das Einkommen aus Vermögen, von welchem im Kanton die Vermögenssteuer entrichtet wird. Das reine Einkommen II. Klasse wird nach dem tatsächlichen Ertrag der in Betracht kommenden Renten, Schleißnutzungen und Kapitalanlagen berechnet.

Die Genossenschaften haben als Einkommen II. Klasse den Zins auf ihrem Anteilscheinkapital zu versteuern. Es hat aber auch hier seitens der Steuerpflichtigen an Einwänden gegen diese Besteuerung nicht gefehlt. Wie andernorts gegen die Heranziehung des Genossenschaftskapitals zur Vermögenssteuer Protest erhoben wird, so wird auch hier der Schuldcharakter desselben geltend gemacht und folglich die Besteuerung einer Zinsausgabe als Einkommen verurteilt. Das Verwaltungsgericht hat gegenteilig verfügt, daß das Anteilscheinkapital einer Genossenschaft eigenes Kapital darstelle und seine Verzinsung somit steuerpflichtig sei, wie die Verzinsung des Aktienkapitals einer Aktiengesellschaft oder des Anlagekapitals anderer Unternehmungen[1].

Unseres Erachtens sind die Einwände gegen diese Besteuerung nicht am Platze. Zugegeben, daß dieselbe, wenn das Anteilscheinkapital tatsächlich eine Genossenschaftsschuld und dessen Verzinsung eine Betriebsausgabe darstellen würde, prinzipiell unangebracht wäre, so ist nicht außer Acht zu lassen, daß die Erfassung

[1] Fußnote 3, Seite 73.

dieses Kapitaleinkommens beim Inhaber des Anteilscheines in vielen Fällen überhaupt praktisch unmöglich wäre. Vorausgesetzt, eine Konsum-Genossenschaft besitze ein Stammanteilscheinkapital von Fr. 40 000, zusammengelegt von 2000 Mitgliedern, somit Fr. 20 pro Mitglied. Der jährliche Zins eines Anteiles zu 4% beträgt Fr. —.80 und die Einkommenssteuer II. Klasse auf diesem Betrage **Fr. —.02.**

2. Luzern.

I. Bis zum 31. Dezember 1923 wurden im Kanton Luzern nach dem Steuergesetz vom 30. November 1892, bzw. dessen Abänderungsgesetz vom 28. Juli 1919

1. eine Katastersteuer,
2. eine Steuer vom persönlichen Erwerb und
3. eine Vermögenssteuer

erhoben.

a) Die Vermögenssteuer setzt sich zusammen aus einer Steuer auf dem Immobiliarvermögen und einer solchen auf dem beweglichen Vermögen. Erfaßt wird das Reinvermögen, d. h. vom Grundeigentumsvermögen sind die darauf haftenden Passiven, vom Mobiliarvermögen die fahrenden Schulden abzuziehen.

b) „Als persönlicher Erwerb ist der Gewinn zu betrachten, „der sich aus Handel, Fabrikation, Gewerbe, aus einem künstlerischen „oder wissenschaftlichen Berufe, oder aus Arbeitsverdienst jeder Art, „oder aus einer Beamtung oder Anstellung ergibt", § 18.

c) Mit der Katastersteuer ist hauptsächlich die Erfassung des landwirtschaftlichen Erwerbes gewollt; im weiteren Sinne trifft sie aber jeden Erwerb aus Liegenschaften. Sie zeichnet sich durch ihren objektiven Charakter aus, der darin zum Ausdruck kommt, daß der Erwerb nicht nach seiner wirklichen Höhe, sondern auf Grund der Katasterschätzung des Liegenschaftsvermögens besteuert wird.

Die Besteuerung der Genossenschaften geht nach den für die physischen Personen geltenden Bestimmungen vor sich und setzt sich demnach zusammen aus:

1. Der Vermögenssteuer. Diese, das Immobiliarvermögen einerseits, das Mobiliarvermögen, wozu alles bewegliche Eigentum, seien es Handels- oder Fabrikfonds, Fahrnisse, Forderungen, Hypotheken, Aktien usw. gehört, anderseits erfassende Steuer zeichnet sich vorwiegend durch die Art des Schuldenabzuges aus: Ein Überschuß der fahrenden Schulden über das bewegliche Vermögen kann auf das liegende Vermögen verlegt werden, während eine Kompensation von überzähligen Hypotheken mit dem Mobiliarvermögen

ausgeschlossen ist[1]. Gegenüber dem thurgauischen System beispielsweise (siehe dieses Seite 64) ist das luzernische System für die Genossenschaften deshalb vorteilhafter, weil es der für Genossenschaften häufigen Überschuldung der beweglichen Vermögensobjekte Rechnung trägt[2].

2. Die Katastersteuer ist die Steuer auf dem Erwerb aus Liegenschaften. Die Schatzung der Liegenschaft unter Abzug von 80% wird als steuerbares Kapital zur Grundlage genommen. Von Genossenschaften ist sie zu fordern, wenn dieselben über Grundstücke oder Gebäude verfügen (§§ 3a, 12—17).

3. Von größerer Bedeutung als die Katastersteuer ist die Steuer vom persönlichen Erwerb „aller Einwohner, Korporationen, Gesellschaften oder Genossenschaften", der sich als Gewinn aus Handel, Fabrikation oder Gewerbe präsentiert. Zwecks Berechnung desselben sind die Unkosten, z. B. Zins auf dem Betriebskapital, Lokalzinsen, Arbeitslöhne, sowie die üblichen Abschreibungen von Gebäuden und Fahrnissen, vom Rohertrag in Abzug zu bringen. Was die Rückvergütungen anbetrifft, so ist deren Besteuerungsfähigkeit durch Entscheidungen der Rekursbehörde anerkannt worden, in Verbindung mit der Bejahung der prinzipiellen Frage, ob Konsumvereine als „handeltreibend" Gewinn, bzw. persönlichen Erwerb erzielen können. Dagegen kann nach einer Weisung vom 10. August 1894 eine Genossenschaft von Milchlieferanten, die nur die Milch von ihren eigenen Liegenschaften verarbeitet, im Erwerb nicht besonders besteuert werden, da die Erwerbssteuer schon in Form des Katasters entrichtet wird[3].

II. Der Schritt, den der Gesetzgeber bei der letzten Steuerrevision gewagt hat, ist ein großer gewesen. Er bedeutete den Übergang eines veralteten, auf landwirtschaftliche Verhältnisse zugeschnittenen Steuersystems mit teilweise Objektsteuercharakter, zu dem anerkannterweise der steuerlichen Leistungsfähigkeit eines Subjektes am ehesten Rechnung tragenden System der allgemeinen Einkommenssteuer, ergänzt durch eine Vermögenssteuer. Es ist aber auch die Besteuerung der juristischen Persönlichkeiten von derjenigen der lebenden Personen getrennt und hierbei der Genossenschaftsbesteuerung Interesse geschenkt worden.

---

[1] Amtliche Ausgabe des Gesetzes mit Erläuterungen, Luzern 1901, Seite 25.

[2] In der Praxis werden als Vermögen die Reserven besteuert (Erhebungen VSK.) unter Ausschluß des Anteilscheinkapitals. Dieses wird, wie das Aktienkapital, als Passiv der Genossenschaft betrachtet und somit in Abzug gebracht (nach Angabe der kantonalen Steuerverwaltung). Der einzelne Anteil ist dagegen vom Inhaber zu versteuern. § 20 b.

[3] Amtliche Ausgabe mit Erläuterungen, Seite 21.

Im System der bekannten Spezialsteuer für Aktiengesellschaften und andere juristische Personen, das auch in Luzern die Kapitalsteuer ohne Progression, sowie die Ertragssteuer (hier Einkommenssteuer genannt) umfaßt, die halb soviele Prozente beträgt, als der steuerliche Reinertrag in Prozent des Kapitals ausmacht, weicht die Genossenschaftsbesteuerung von den in anderen Kantonen getroffenen Arten der Besteuerung wesentlich ab:

Einmal ist ein Mittelweg beschritten worden, was die Rückvergütungsbesteuerung anbetrifft. Die Steuerfreiheit von „Rabatten, Diskonti und Rückvergütungen“[1] nicht restlos anerkennend, hat sich der Gesetzgeber den bernischen Modus der teilweisen Abzugsberechtigung dieser Teile des rechnungsmäßigen Überschusses zu eigen gemacht, indem er jene, soweit sie 4% der rückvergütungsberechtigten Bezüge nicht übersteigen, am Einkommen in Abzug bringen läßt, weil ein angemessener Abzug mit Rücksicht auf die hohe Progression beim Einkommen zugestanden werden müsse[2].

Zweitens ist zu bemerken, daß nicht sämtliche Genossenschaften gleich besteuert werden sollen. Als Kriterium dafür, ob eine Genossenschaft nach der einen oder anderen Art zu besteuern sei, ist hauptsächlich der Gewinnverteilungsmodus gewählt:

„Erwerbsgenossenschaften, die den Gewinn vorwiegend nach den „Vermögensanteilen ihrer Mitglieder verteilen, und eine weitergehende „Haftbarkeit ihrer Mitglieder ausschließen, werden wie die Aktien„gesellschaften besteuert“ (§ 27).

„Die anderen Genossenschaften, welche auf Selbsthilfe beruhen, „versteuern den Reinertrag nach den für das Einkommen natürlicher „Personen geltenden Grundsätzen . . .“ ebenso das Vermögen (§ 28). Der Reinertrag wird jedoch nach den für die Aktiengesellschaften erlassenen Vorschriften berechnet.

Die Bestimmungen der §§ 27 und 28 tragen in erster Linie einer Hauptwesensart der richtigen Genossenschaften Rechnung, nämlich dem fundamentalen Unterschied gegenüber den Aktiengesellschaften, der darin besteht, daß jene keine Vereinigungen zum Zwecke eines Gewinnes aus Kapital durch kapitalistische Unternehmung darstellen; in Verbindung mit dem Merkmal des Grades der persönlichen Haftbarkeit der Mitglieder erlaubt § 27 insbesondere, die aktiengesellschaftsähnlichen, sog. Pseudogenossenschaften von den „Selbsthilfegenossenschaften“, unter welche Rubrik diesfalls auch eine Reihe von Erwerbsgenossenschaften fallen müssen (Produktions- und Verwertungsgenossenschaften), zu trennen[3].

[1] § 28.

[2] Botschaft des Regierungsrates an den Großen Rat zum Entwurfe eines Steuergesetzes vom 22. November 1920, Seite 29.

[3] Auf dieselben Merkmale abstellend hätte auch der Entwurf zum Steuergesetz des Kantons Aargau die Genossenschaften zwecks Besteuerung in zwei

Die dritte Eigentümlichkeit der luzernischen Genossenschaftsbesteuerung weist die Vermögenssteuer auf. Die Bestimmung, daß als steuerbares Genossenschafts-Vermögen das nach den für die natürlichen Personen aufgestellten Grundsätzen bewertete Vermögen nach Abzug der Schulden gelte, ist es nicht, die jener diese Eigentümlichkeit verleiht; vielmehr ist es der Zusatz, daß „Vermögensanteile der Mitglieder als Schulden in Abzug gebracht werden dürfen“ (§ 28[4]), mit andern Worten, daß das Anteilscheinkapital einer Selbsthilfegenossenschaft steuerfrei ist. Es ist dies deshalb interessant, weil Aktiengesellschaften für ihre Reserven und das Aktienkapital steuerpflichtig sind und das Anteilscheinkapital mit Luzern nur in zwei Kantonen (Waadt, Luzern) ausdrücklich als nicht von der Genossenschaft versteuerbar erklärt ist.

In bezug auf die Steuersätze ist zu erwähnen, daß sie verschieden sind, je nachdem es sich um die aktiengesellschaftsähnlichen oder um die Selbsthilfegenossenschaften handelt. Für die ersten betragen sie zwei vom Tausend für das Vermögen und halb soviele Prozente des Ertrages als dieser Prozent des steuerpflichtigen Kapitals ausmacht, im Maximum 8%.

Die Selbsthilfegenossenschaften entrichten vom Vermögen die progressive Vermögenssteuer, Fr. 1.50—2.20 vom Tausend, sowie die Einkommenssteuer im Betrage von Fr. 0.20—5.— vom Hundert. (Maximal-Ansatz bei Fr. 30000 und mehr.)

3. Glarus.

A. Durch Erlaß des Gesetzes vom 2. Mai 1920 hat der Kanton Glarus auch eine Erwerbssteuer eingeführt, die bis zu diesem Zeitpunkte im Steuersystem fehlte, und welche seither neben der Vermögens-, der Personal- und der Erbschaftssteuer (erlassen am 1. Mai 1904, revidiert am 5. Mai 1918), erhoben wird.

Neben dem allgemeinen Gesetz über das Landessteuerwesen vom 1. Mai 1904 existiert ein Spezialgesetz betreffend die Besteuerung von anonymen Erwerbsgesellschaften, welches der Gesetzgeber am 6. Mai 1917 revidiert hat. Da dessen Erlaß noch in die erwerbssteuerlose Periode fällt, regelt dasselbe natürlich nur die Vermögens-Steuerpflicht dieser Gesellschaften.

Bei der Einführung der Erwerbssteuer waren demnach zwei Aufgaben zu erfüllen: das Gesetz über das Landessteuerwesen zu

---

Arten teilen wollen, und im Prinzip sind jene auch im Entwurf des Schweizerischen Bauernsekretariats zur Revision des Titels XXVII des Obligationenrechts (Genossenschaftsrecht) aufgenommen (Art. 794, 845 des zitierten Entwurfes; vergleiche auch: Die Revision des schweizerischen Genossenschaftsrechts, Gutachten des schweizerischen Bauernsekretariates in No. 67 der Mitteilungen des schweizerischen Bauernsekretariats, Brugg 1922, Seiten 20—22, 40—45.)

ergänzen und gleichzeitig auch das Spezialgesetz zu erweitern. Daß nämlich auch die Aktiengesellschaften, Kommandit-Aktiengesellschaften und Genossenschaften des Obligationenrechts gleich den natürlichen Personen zur Besteuerung des Erwerbs herangezogen werden sollten, erschien als selbstverständlich[1].

Das sukzessive Werden des glarnerischen Steuersystems hat es mit sich gebracht, daß heute nicht weniger als vier Gesetze das Staatssteuerwesen regeln:

1. Gesetz über das Landessteuerwesen des Kantons Glarus, vom 1. Mai 1904, revidiert am 5. Mai 1918;
2. Gesetz über die Erwerbssteuer, vom 2. Mai 1920;
3. Beschluß betreffend Abänderung des Gesetzes vom 1. Mai 1904 über das Landessteuerwesen, vom 2. Mai 1920;
4. Gesetz betreffend die Besteuerung von anonymen Erwerbsgesellschaften, vom 6. Mai 1917.

B. Die anonymen Erwerbsgesellschaften haben also nach den Bestimmungen des Gesetzes vom 6. Mai 1917 im Kanton Glarus die Vermögenssteuer, und nach denjenigen des Gesetzes vom 2. Mai 1920 die Erwerbssteuer zu entrichten (vgl. V. V. vom 1. Juli 1920, § 29).

I. Die Vermögensbesteuerung. Diese unterscheidet sich von derjenigen der natürlichen Personen dadurch, daß die Genossenschaften nicht wie jene das bewegliche und unbewegliche Vermögen, sondern das Genossenschaftskapital, sowie den Reservefonds und ihm ähnliche Spezialfonds zu versteuern haben. Dennoch handelt es sich nicht um eine Kapitalsteuer, wie sie seit einigen Jahren in verschiedenen Steuergesetzgebungen Eingang gefunden hat; denn während diese das nominelle Kapital mit einem festen Satze trifft, läuft die Besteuerung der Genossenschaft in Glarus doch auf eine Reinvermögenssteuer hinaus; vom steuerpflichtigen Anteilscheinkapital und von den Reserven können nämlich „nachgewiesene Einbußen" abgezogen werden (§ 1, al. 3).[2] Damit wird der steuerbare Betrag stets mit der Summe des reinen unbeweglichen und beweglichen Vermögens zusammenfallen, was bei der erwähnten „Kapitalsteuer" nicht notwendigerweise eintreten muß. Zudem ist der Steuersatz nicht ein fester, sondern der nämliche progressive wie er für die Vermögenssteuer der physischen Personen gilt.

An Stelle der Besteuerung von Grundkapital und Reserven tritt diejenige der Immobilien, ohne Abzug der Schulden, wenn die nach dem Landessteuergesetz ermittelte Schatzung des Grundeigen-

[1] Memorial für die ordentliche Landsgemeinde 1920, Seite 8.

[2] Z. B. ein Verlustsaldo am Ende des Betriebsjahres (nach Mitteilung des kantonalen Steuerkommissariates).

tums Anteilscheinkapital und Reserven übersteigt. Die Möglichkeit dieses Falles ist nämlich für Genossenschaften deshalb größer als für Aktiengesellschaften, weil sich jene gerade durch das Fehlen großer Kapitalien auszeichnen. Die Steuerpraxis scheint indessen dieser unverständlichen Bestimmung nicht nachzuleben, da als Genossenschaften im Kanton fast ausschließlich Konsum-Vereine in Frage kommen, die mit ihrem Anteilscheinkapital und den Reserven veranlagt werden[1], und bei Genossenschaften, die über keine solchen Kapitalien verfügen, der verschuldete Immobilienbesitz nicht besteuert wird[1].

II. Die Erwerbssteuer. Als Erwerb der Genossenschaften, die im Kanton ihren „Hauptsitz oder einen steuerbaren Nebensitz haben", gilt der Ertrag, der sich aus einem Gewerbe, des Handels, der Industrie und anderen Quellen selbständigen Erwerbes ergibt, und zwar ist darunter der Nettoertrag verstanden, welcher nach Abzug der mit dem Erwerb verbundenen Unkosten sowie der geschäftsmäßig begründeten Abschreibungen verbleibt. Der Netto-Überschuß verringert sich weiterhin um die Verzinsung des im Betriebe angelegten Kapitals (5 %) und die Zuwendungen für Wohlfahrtseinrichtungen.

Die Rückvergütungsbesteuerungsfrage ist im Gesetze nicht berührt, obwohl dessen Erlaß in eine Zeit fällt, da sich dieselbe schon längst in die Reihe der Streitfragen im Steuerwesen gedrängt hatte. Auch die Vollziehungsverordnung hat keine Anhaltspunkte für die Auslegung des Gesetzes in dieser Hinsicht geschaffen.

Die teilweise Steuerbefreiung der Rückvergütungen im Kanton Glarus ist auf einen Entscheid der Rekursbehörde vom Jahre 1921 zurückzuführen. Sie erstreckt sich auf 6 % und „wurde den Konsum-„vereinen zugebilligt in der Erkenntnis, daß der Hauptzweck der „Konsumvereine die Verbilligung der unentbehrlichen Lebensmittel „anstrebe"[1].

4. Neuenburg.

Trotzdem die Entwicklung des Genossenschaftswesens im Kanton Neuenburg keineswegs zurückgeblieben ist, sondern dessen wirtschaftliche Verhältnisse geradezu dieselbe fördernd beeinflußt haben und das heute in Kraft bestehende Steuergesetz auf eine 20jährige Existenz zurückblickt, begegnen wir im Kanton nicht derjenigen Opposition, die sich andernorts aus Genossenschaftskreisen bei jeder Gelegenheit gegen ein bestehendes Steuergesetz und deren Interpretation geltend macht. Es kann denn auch gesagt werden, daß

[1] Nach Mitteilung des kantonalen Steuerkommissariates.

es in diesem Kanton keine Frage der Genossenschaftsbesteuerung zu lösen gibt, weil sich eine solche überhaupt nicht aufdrängt.

Der Grund hierfür ist in erster Linie der, daß das Gesetz über die direkten Steuern (loi sur l'impôt direct) vom 30. April 1903 sehr deutlich gefaßt ist und, obgleich dasselbe die Genossenschaften (und auch die anderen juristischen Personen) hauptsächlich wie die natürlichen Personen behandelt und besteuert wissen will, denselben doch seine Aufmerksamkeit schenkt und undeutliche, lückenhafte Bestimmungen, die zu Zweifeln und Einwänden Anlaß geben könnten, zu vermeiden versucht hat. Dies trifft besonders für die Vermögenssteuer zu. Was die Erwerbssteuer anbetrifft, hat die Steuerpraxis dafür gesorgt, daß sich nicht jene Kämpfe um Berechtigung oder Nichtberechtigung der Besteuerung von Rückvergütungen, Rabatten und Skonti abspielen mußten, die vielleicht bei der Ausdehnung des Konsumvereinswesens im Kanton nur zu wahrscheinlich gewesen wären.

Die direkten Steuern, die der Kanton gegenwärtig erhebt, sind im Gesetz vom 30. April 1903 dekretiert. Sie bestehen aus einer Vermögenssteuer und einer Einkommenssteuer,

a) Die Vermögenssteuer.

Sie ist nach Art. 7 von jeder im Kanton domizilierten Person und von allen Korporationen, Gesellschaften, Personenvereinigungen, Assoziationen, Stiftungen, Familienfonds und von jeder anderen juristischen Person geschuldet, sofern diese über steuerbares Vermögen verfügen. Objekt ist das Gesamtvermögen, wenn die steuerpflichtige Genossenschaft im Kanton den Sitz hat, ihr im Kanton liegendes Grundeigentum, wenn sie denselben außerhalb des Kantons hat.

Bei der Bewertung der Vermögensobjekte sind die nachfolgenden einzelnen Vorschriften zu beachten, die nach Art. 17 ausdrücklich auch für die Gesellschaften und Genossenschaften Anwendung finden müssen:

Die Immobilien sind zu ihrer Katasterschätzung zu besteuern.

Waren, Vorräte und Vieh gelten mit ihrem Verkaufswert als steuerpflichtig, während für Aktien, Obligationen und andere Werttitel der Kurswert gilt. Die übrigen Guthaben werden zum Nennwert verrechnet, wobei immerhin für Guthaben eine entsprechende Reduktion des Wertes stattfinden kann. Das übrige bewegliche Vermögen (meubles meublants, literie, linge, objets d'art, orfèvrerie, collections, matériel agricole, voitures, mobiliers industriels, outillage, machines et transmissions) wird zur Hälfte des Brandversicherungswertes eingesetzt.

Da nur Reinvermögen steuerpflichtig ist, sind vom Bruttowert sämtlicher Vermögensteile alle Schulden abzuziehen.

Art. 12 des Gesetzes ist den „Sociétés et associations“ gewidmet. Er schließt jeden Zweifel über den objektiven Umfang der Steuerpflicht einer Genossenschaft aus. Er lautet:

„L'actif imposable des sociétés et associations contribuables „dans le canton est établi conformément aux prescriptions des articles 10 „et 11, mais les fonds de réserve statutaires ou supplémen„taires, et les mises en fonds des associés ou sociétaires, „les commandites, le capital action, les parts de propriétés ne sont „pas considérés comme constituant un passif et ne sont „par conséquent pas déduits de l'actif imposable.“

Dagegen hat der einzelne Gesellschafter oder Genossenschafter seinen Besitz an Anteilscheinen (oder Aktien) von im Kanton domizilierten Unternehmungen nicht persönlich zu versteuern (Artikel 12 al. 2).

b) Die Einkommenssteuer.

Diese ist nicht eine allgemeine, sondern sie trifft verschiedene Erwerbsquellen, aber mit Ausnahme eines Teiles des Vermögensertrages[1]. Wie bei der Vermögenssteuer, so sind auch hier die Genossenschaften den gleichen Vorschriften unterstellt wie die physischen Personen. Dies gilt besonders für die Berechnung des steuerbaren Reinertrages (produit net) und die Steuersätze. Eine Ausnahmebestimmung für die juristischen Personen existiert jedoch. Sie besteht darin, daß die in Art. 16 des Gesetzes zugunsten der Steuerpflichtigen festgesetzten Existenzminima auf jene nicht angewendet werden können[2].

Wir ersehen auch in dieser Vorschrift einen Beweis für unsere einleitende Behauptung, daß der Gesetzgeber schon vor 20 Jahren dieser Kategorie von Pflichtigen, trotzdem er sie prinzipiell wie die physischen Personen behandelt, eine spezielle Aufmerksamkeit geschenkt hat.

Die Genossenschaften schulden die Steuer:

„Sur le produit net de tout commerce, de toute industrie et de „toute exploitation agricole“.

Über die Berechnung dieses „produit net“ gibt allerdings das Gesetz weniger ausgiebig Auskunft, als dies von der Vermögensbewertung gesagt werden konnte. Dasselbe zeichnet aber dennoch die zu befolgenden Richtlinien, deren Prinzip in einer ordnungsgemäßen kaufmännischen oder industriellen Buchführung liegt, in folgender Vorschrift an:

---

[1] impôt sur les ressources.

[2] „Les dispositions du présent article ne sont applicables ni aux personnes juridiques, ni aux contribuables externes.“

„Art. 15. Dans le calcul de leurs bénéfices nets imposables, „les contribuables désignés à l'article 13[1] sont autorisés à déduire „des bénéfices bruts réalisés dans leur commerce, leur „industrie, leur exploitation, ou l'exercice de leur profession:

„a) Les frais généraux, calculés conformément aux „usages du commerce et de l'industrie;

„b) La rémunération équitable des capitaux engagés, qui sont „déjà soumis à l'impôt sur la fortune, le taux de cette rémunération „ne pouvant en aucun cas dépasser le quatre pour cent par an."

Unter die abzugsberechtigten Unkosten gehören namentlich auch die Abschreibungen. Solche werden aber nur unter ganz bestimmten Voraussetzungen, nämlich dann auf Mobilien und Maschinen gewährt, wenn deren Bilanzwert über dem Steuerwert steht und nur in dem Maße, als der Betrag der gewährten Abschreibungen den Bilanzwert nicht auf eine unter dem Steuerwert stehende Summe vermindert[2, 3].

Wie Wohlfahrtsfonds, sofern sie unabhängig und garantiert sind, vermögenssteuerfrei gehalten werden, so sind auch Einlagen in solche nicht als Teil der „ressources" betrachtet, somit abzugsberechtigt[3].

Dagegen gelten nicht als „frais généraux" die bezahlten Steuern[3].

Ohne daß im Gesetz ausdrücklich davon die Rede ist, sind vom Ertrage der Genossenschaften die den Mitgliedern zugewiesenen Rückvergütungen bis zur Höhe von 5 % der Verkaufssumme steuerfrei. Die kantonale Steuerverwaltung ging bei der Beschreitung dieses Weges von der Erwägung aus, daß sämtliche ihren Kunden einen Rabatt in dieser Höhe gewährenden Kaufleute denselben ebenfalls als Unkosten vom Bruttoerwerb in Abzug bringen und nicht zu versteuern haben[4].

Eine weitergehende Steuererleichterung, die etwa aus dem Dekret des Großen Rates vom 18. Oktober 1918 abzuleiten versucht würde, welche den Staatsrat ermächtigt, juristischen Personen, deren Tätigkeit der Charakter der „utilité publique" beizumessen ist und die zufolge der Besteuerung durch Kanton und Gemeinde einen 40 % ihres steuerbaren Nettoerwerbes übersteigenden Betrag abzuliefern hätten, eine Steuerreduktion von maximal 50 % der direkten

---

[1] „Toutes personnes domiciliées dans le canton et les corporations, compagnies, sociétés, associations, fondations, caisses de famille et personnes juridiques quelconques, ayant leur siège dans le canton."

[2] Beispiel: Assekuranzwert der Maschinen . . . Fr. 150000.—
Steuerwert derselben 50 % . . . . . Fr. 75000.—
Buchwert derselben . . . . . Fr. 80000.—
Abschreibung 10 % = Fr. 7500.—
hiervon bewilligt . . . . Fr. 5000.—

[3] Laut Mitteilung der Steuerverwaltung.

[4] Idem, sowie nach Angabe der Konsumgenossenschaft Neuchâtel und Umgebung.

und Gemeindesteuer vom Vermögen zu gewähren, scheint so gut wie ausgeschlossen zu sein, denn der Staatsrat hatte bei der Schaffung des Gesetzentwurfes die Genossenschaften beziehungsweise Konsumvereine wissentlich nicht ins Auge gefaßt; er spricht sich darüber folgendermaßen aus:

„On nous objectera peut-être que nous eussions été bien inspirés „en rédigeant un projet plus étendu, accordant en outre une réduction „d'impôt sur ressources aux sociétés coopératives qui répartissent tout „ou partie de leurs bénéfices à leurs membres. Nous répondons que „semblable projet n'est pas nécessaire, parce que l'administration „cantonale des contributions publiques a déjà donné satisfaction à ce „groupe de sociétés en admettant la défalcation, du solde actif de „leurs comptes de profits et pertes en vue de la détermination des „ressources imposables, non seulement du 4 % du capital soumis „à l'impôt, mais encore du 5 % du chiffre des ventes ayant bénéficié „de la ristourne[1]."

5. Basel-Stadt.

I. Der Kanton Basel-Stadt ist nicht nur im In- und Auslande, was sein Steuersystem anbelangt, vorbildlich gewesen, sondern hat auch in bezug auf die Besteuerung juristischer Personen früh eigene Wege beschritten und damit eine Besteuerungsart ins Leben gerufen, die später im Prinzip von einer Reihe anderer Kantone nachgeahmt werden sollte.

A. Während die anonymen Gesellschaften bis zum Jahre 1879 zu den Lasten des Staatswesens nichts beigetragen hatten[2], wurden dieselben durch Gesetz vom 12. Mai 1879 zur Bezahlung einer Patentsteuer herangezogen, die mit Rücksicht darauf, daß man diese Gesellschaften nicht allzu stark bedrücken wollte, auf nur $^1/_2$ ‰ des Gesellschaftskapitals angesetzt wurde.

Zur Einführung einer Patentabgabe war man deshalb gekommen, weil man wohl die Notwendigkeit und Berechtigung, diese anonymen Gesellschaften zu besteuern, eingesehen hatte, sich aber scheute, dieselben für sich den bestehenden Steuern zu unterwerfen, da es nicht empfohlen schien, für die einheimischen Aktionäre eine drückende Doppelbesteuerung einzuführen. Die Patentabgabe sollte zudem den Vorteil haben, daß Änderungen selten waren und die Steuerpflichtigen stets zum voraus wußten, was jährlich an Steuern zu entrichten war.

---

[1] Rapport du Conseil d'Etat au Grand Conseil, à l'appui d'un projet de décret autorisant le Conseil d'Etat à accorder une réduction d'impôt sur fortune à des personnes juridiques dont l'activité présente un caractère d'utilité publique, page 6.

[2] Schanz, Steuern der Schweiz, II, Seite 83.

Der Ertrag der Patentsteuer bewegte sich von 1879—88 zwischen Fr. 20413 und Fr. 30858[1].

B. Im Jahre 1889 hielt man den Moment für gekommen „die Patentsteuer in eine wirkliche Steuer umzuwandeln“[1]. Der nächste Weg, dieses Ziel zu erreichen, wäre wohl der gewesen, die anonymen Gesellschaften der Vermögenssteuer und der Einkommenssteuer zu unterstellen. Wie aber schon 1879 die Einsicht wegleitend gewesen war, daß die bestehenden Steuervorschriften, die für die natürlichen Personen erlassen worden waren, sich für die juristischen Personen nicht eigneten, so war man auch jetzt von dieser Erkenntnis nicht abgekommen, sondern hatte sich zur Einführung einer besonderen Art der Besteuerung der anonymen Erwerbsgesellschaften entschlossen, die im Gesetz vom 14. Oktober 1889[2] zum Ausdruck kam und teilweise eine Erweiterung der früheren Patentsteuer bedeutete.

Danach hatten die Genossenschaften, die zum Zwecke des Betriebes eines Handels-, Fabrikations- oder andern nach kaufmännischer Art geführten Gewerbes im Kanton niedergelassen sind, alljährlich eine Kapitalsteuer von $1^1/_2\ ^0/_{00}$[3] auf dem einbezahlten Einlagekapital und den Eigenkapital darstellenden Reserven und andern Rückstellungen und $^3/_8\ ^0/_{00}$[3] auf dem nicht einbezahlten Einlagekapital, dem nicht einbezahlten Garantiekapital und auf den im Betriebskapital verwendeten Mitgliederguthaben zu entrichten. Dazu kam eine Ertragssteuer von $1^1/_2\ ^0/_0$ des Reingewinnes. Kapital- und Ertragssteuer wurden auf Grund der dem Steuertermin vorausgehenden letzten Jahresrechnung berechnet und waren auf den 30. Juni resp. 30. November jeden Jahres zu bezahlen.

II. Das neue baselstädtische „Gesetz betreffend die Besteuerung der anonymen Erwerbsgesellschaften vom 23. Juni 1921“ verdankt seine Existenz hauptsächlich dem vermehrten Bedarf des Kantons an Einnahmen. Um diesem gerecht zu werden, sollten nämlich die beiden Hauptsteuergesetze[4] in einem einzigen Gesetz vereinigt werden[5]. Da aber ein neues Gesetz am 23./24. April 1921 vom Volke verworfen wurde und vermehrte Mittel für den Staat gleichwohl notwendig waren, machte der Regierungsrat den Vorschlag, die Besteuerung der anonymen Erwerbsgesellschaften neu zu regeln. Weil bei der Be-

---

[1] Schanz, Steuern der Schweiz, II, Seite 84.

[2] Gesetz betreffend die Besteuerung der anonymen Erwerbsgesellschaften, vom 14. Oktober 1889, abgeändert am 13. März 1902 und 26. März 1908.

[3] Bis 1902: $1\ ^0/_{00}$ resp. $^1/_2\ ^0/_{00}$.

[4] Gesetz betreffend die direkten Steuern und Gesetz über die Besteuerung der anonymen Erwerbsgesellschaften.

[5] Ratschlag über die Lage des Staatshaushaltes und die Revision der Steuergesetzgebung, vom 15. Januar 1920, Seiten 47 und 89.

handlung des Gesetzes betreffend die direkten Steuern der Abschnitt über die anonymen Erwerbsgesellschaften verhältnismäßig wenig zu reden gegeben hatte und nur zwei Fragen besonders besprochen worden waren: die der Besteuerung der Genossenschaften und die des Maximalansatzes für die Ertragssteuer, jedoch für beide Fälle schließlich keine Diskussion mehr stattgefunden hatte, schien es gerechtfertigt, diesen Abschnitt des Steuergesetzes sofort als neue Vorlage zu behandeln, um dessen Anwendung noch pro 1921 zu ermöglichen[1]. Diese Vorlage ist am 23. Juni 1921 in Gesetzeskraft erwachsen. Betrachten wir dieselbe des nähern:

Vor allem ist zu sagen, daß das neue Gesetz an den beiden Steuerarten von 1889 grundsätzlich festgehalten und denselben hauptsächlich das angefügt hat, was dem alten Gesetze noch fremd war, nämlich eine wirksamere Berücksichtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der juristischen Personen durch Einführung der progressiven Besteuerung des Ertrages je nach seinem Rentabilitätsverhältnis zum einbezahlten Kapital.

Der Satz für die Kapitalsteuer ist von $1^1/_2$ auf $2\,^0/_{00}$ erhöht und wird erhoben: bei Genossenschaften und Vereinen auf dem einbezahlten Einlagekapital und dem einbezahlten Garantiekapital, sowie auf den Reservefonds und andern Rückstellungen, die Eigenkapital darstellen. Die Steuer von $^1/_2$ vom Tausend trifft bei Genossenschaften das nicht einbezahlte Einlagekapital und das nicht einbezahlte Garantiekapital.

Zum steuerbaren Kapital dagegen gehören nicht die ausschließlich und dauernd für wohltätige oder gemeinnützige Zwecke bestimmten Fonds, sofern diese Fonds ausgeschieden und gesondert verwaltet werden und jede zweckwidrige Verwendung des Vermögens und dessen Ertrages nachweisbar ausgeschlossen ist.

Die Änderungen, die das Gesetz gegenüber demjenigen von 1889 aufweist, bestehen hauptsächlich nur in der Erhöhung des Steuersatzes von $1^1/_2$ auf 2 resp. $^1/_4$ auf $^3/_8\,^0/_{00}$, sowie in der Aufnahme der Bestimmung über die Steuerfreiheit von Wohlfahrtseinrichtungen.

Anders die Ertragssteuer. Hier bringt das Gesetz neben einer genauen Umschreibung, was als Reinertrag zu betrachten und steuerpflichtig ist, eine bedeutende Steuererleichterung für die Genossenschaften, daraus resultierend, daß „Rabatte, Skonti, Umsatzbonifikationen, „Rückvergütungen auf gemachten Warenbezügen, Warenlieferungen „und ähnlichen persönlichen Leistungen an Gesellschaftsmitglieder und „Kunden“ im steuerbaren Reinertrag nicht inbegriffen sind, ebenfalls nicht die zur Verteilung an die Versicherten bestimmten Über-

[1] Ratschlag und Entwurf zu einem Gesetz betreffend Besteuerung der anonymen Erwerbsgesellschaften, vom 9. Juni 1921, Seiten 5/6.

schüsse der Versicherungsgesellschaften (§ 4 al. 4. lit. b). Dagegen enthält derselbe die nicht geschäftsmäßig begründeten Abschreibungen, Zuweisungen an Reserve- und andere Spezialfonds und die den Verwaltungs- und Vorstandsmitgliedern zufließenden Anteile des Reinertrages.

Diese Ausnahmestellung der Genossenschaften beschränkt sich aber nicht nur auf den Umfang des Steuerobjektes; sie dehnt sich auf den Steuersatz aus. Wir haben bereits erwähnt, daß Basel-Stadt die Ertragssteuer der Aktiengesellschaften progressiv gestaltet hat durch Annahme des sogenannten Rentabilitätsprinzips, das heißt der Besteuerung des Reinertrages nach seinem prozentualen Verhältnis zum Kapital. Die Steuer beträgt nämlich halb so viel Prozente des Reinertrages, als dieser Prozente des steuerpflichtigen einbezahlten Kapitals ausmacht, jedoch höchstens 12 % des Reinertrags. Diese Steuersätze finden aber nicht auf alle juristischen Personen Anwendung, denn: „Selbsthilfegenossenschaften und „Vereine, die dem allfällig vorhandenen Gesellschaftskapital nur „einen festen Zins in der Höhe des von der Basler Kantonalbank ge„währten Obligationenzinsfußes einräumen, entrichten auf dem erzielten „Überschuß eine Ertragssteuer von 3 %".

Die proportionale Steuer ist also für diese Genossenschaften beibehalten worden. Die Erhöhung des Steuersatzes von $1^1/_2$ % auf 3 %, die auf den vermehrten Finanzbedarf zurückzuführen sein dürfte, vermag natürlich den Ausfall, der aus der Steuerbefreiung der Rückvergütungen resultiert, nicht zu decken[1].

Der genossenschaftliche Einwand, daß das Einlagekapital eine Schuld der Genossenschaft darstelle, weil dasselbe fest verzinst werden müsse und deshalb kein Vermögen sei, hat bis jetzt bei den kantonalen Steuerbehörden noch fast weniger Glauben gefunden, als die Darstellung der Rückvergütungen resp. Skonti als Unkosten. Auch Basel-Stadt hat keine Steuerfreiheit der Einlagekapitalien statuiert, was dadurch begreiflich ist, daß es sich nicht um eine Vermögens-, sondern eine Kapitalsteuer handelt. Bemerkenswert ist aber die Tatsache, daß der Gesetzgeber bei der Ertragssteuer im Genossenschaftskapital nicht ein Kapital erblickt, das mit dem Aktienkapital unbedingt auf gleiche Stufe zu stellen ist, indem er gerade diese feste Verzinsung des Kapitals zu einem Hauptmerkmal für die Anwendbarkeit der Sonderbesteuerung der Genossenschaften aussetzt. Hierin liegt ein besonderes Verständnis für

[1] Eine Genossenschaft, die von Fr. 150000.— Überschuß Fr. 130000.— an die Mitglieder rückerstattete, zahlte früher an Ertragssteuer Fr. 2250.— = $1^1/_2$ %; nach dem Gesetz von 1921 sind nur Fr. 20 000.— à 3 % steuerpflichtig, Steuerbetrag somit Fr. 600.—.

das Genossenschaftswesen und sepziell dafür, daß dessen Organisationen ihrem Wesen nach keine auf Kapitalkonzentration und direkte Gewinnerzielung ausgehende Wirtschsftsgebilde sind.

Die Ausnahmebesteuerung der Genossenschaften im Sinne von § 4 des Gesetzes vom 23. Juni 1921 ist in der Großratskommission zum Entwurf eines Gesetzes betreffend die direkten Steuern geboren worden[1]. Die „Prüfung der Frage, wie es mit den Rückvergütungen, „die steuerrechtlich in den Kantonen sehr verschieden behandelt „werden, zu halten sei, hat aus Erwägungen der Grundsätzlichkeit „und der Billigkeit zum Ergebnis geführt, daß die Rückvergütungen, „welche Gesellschaften ihren Mitgliedern auf den von diesen ge„machten Warenbezügen ausrichten (gleich wie die von manchen „Unternehmungen ihren Kunden gewährten und von vornherein als „Geschäftsunkosten behandelten, also schon bisher steuerfreien „Rabatte und dergleichen), als ertragssteuerfrei erklärt worden sind. „Folgerichtig wurde diese Befreiung auch den auf Gegenseitigkeit „beruhenden Versicherungsgesellschaften hinsichtlich der zur Ver„teilung an ihre Mitglieder bestimmten Überschüsse zuerkannt. Die „getroffene Lösung entspricht den z. B. in den Steuergesetzen der „Kantone Zürich und Schaffhausen sowie ausländischer Staaten „niedergelegten Grundsätzen“[2].

Eine Kommissionsminderheit konnte dieser Lösung nicht zustimmen. Sie wollte lediglich „für die auf Selbsthilfe beruhenden „Erwerbsgesellschaften und für die auf Gegenseitigkeit beruhenden „Versicherungsgesellschaften“ den Steuersatz auf die Hälfte herabsetzen. Um die Gründe für diesen Vorschlag zu vernehmen, lassen wir den Berichterstatter selbst sprechen: „Zuzugeben ist, daß die „Unterstellung des Konsumvereins unter die neuen Steuersätze insofern „eine Unbilligkeit in sich schließen würde, als die von ihm erzielten „Reinerträge im Verhältnis zum einbezahlten Kapital außerordentlich „hoch sind. Als unhaltbar erscheint dagegen der Standpunkt, daß „der Reinertrag, soweit er den Mitgliedern in Form von sogenannten „Rückvergütungen zufließt, überhaupt nicht als Geschäftsgewinn be„trachtet werden könne. Es entspricht daher den tatsächlichen Ver„hältnissen und einem Gebote der Billigkeit, wenn für derartige „Geschäfte der für die anonymen Erwerbsgesellschaften eingeführte „Steuersatz auf die Hälfte herabgesetzt wird. Die gleiche Be„stimmung erscheint gerechtfertigt für die auf Gegenseitigkeit be„ruhenden Versicherungsgesellschaften“[3].

---

[1] Bericht derselben, dem Großen Rat vorgelegt am 9. Dezember 1920.
[2] a. a. O., Seite 20.
[3] Ebenda, Seiten 34/35.

6. Schaffhausen.

I. Nach dem Steuergesetz vom 23. September 1879 erhob der Kanton Schaffhausen eine Vermögenssteuer und eine Einkommenssteuer. Ersterer war das bewegliche und unbewegliche Vermögen unterworfen, mit Ausnahme von Hausrat, Büchern, Kleidern, Feld- und Handwerksgeräten, unverzinslichen Forderungen, sowie denjenigen Werten, die schon als Genossenschafts- oder Gesellschaftsvermögen im Kanton versteuert wurden[1].

Die Einkommenssteuer erfaßte den Ertrag der Landwirtschaft, der Industrie, eines Berufes, Gewerbes oder Handwerks, der Handarbeit usw.[1]. Davon befreit war insbesondere der Vermögensertrag[2].

Das Gesetz enthielt, was die Vermögenssteuer anbetrifft, besondere Bestimmungen über die Besteuerung der juristischen Personen. Art. 10 lautete: „Gesellschaften, die auf Aktien oder andere Anteil-„scheine gegründet sind, haben das einbezahlte Aktienkapital und „den Reservefonds als Vermögen zu versteuern". Nachgewiesene Einbußen am Kapital konnten bei der Berechnung der Steuerpflicht in Abzug gebracht werden. Die Besteuerung der juristischen Personen als solche war neu in der Steuergesetzgebung; denn vorher wurden die Vermögensanteile (z. B. Aktien) in den Händen der Teilhaber von der Steuer erfaßt[3].

Die Genossenschaften wurden mit ihrem Anteilscheinkapital und den Reserven als Vermögen, mit dem Betriebsüberschuß nach Berücksichtigung der gesetzlichen Abzüge, insbesondere 5 % des versteuerten Betriebskapitals, als Einkommen besteuert. In der Praxis wurden zu Anteilscheinkapital- und Reservefonds noch Aktiven, wie Wertschriften und Kassabarschaft, als steuerbares Vermögen und die bezahlten Steuern zum Einkommen geschlagen[4].

II. Das Gesetz über die direkten Steuern vom 26. August 1919. Eine Revision des Gesetzes von 1889 kam trotz verschiedener Versuche in den letzten zwei Jahrzehnten erst im Jahre 1919 zustande, nachdem sich die Revisionsarbeiten während einer Dauer von sechs Jahren vollzogen hatten. Das neue Gesetz hat nicht unwesentliche Änderungen gebracht, indem es sich der seit Erlaß des alten Gesetzes veränderten Struktur von Gesellschaft und Wirtschaft anzupassen hatte[5]. Diese Veränderungen zeigten sich ins-

---

[1] Steiger, Der Finanzhaushalt der Schweiz, III, 208, 1915.

[2] Die bekannte Kombination von Vermögens- und Einkommenssteuer: Grundsatz ist der, daß das, was in Form der Vermögenssteuer getroffen ist, von der Einkommenssteuer nicht nochmals erfaßt wird.

[3] Schanz, Steuern der Schweiz, II, Seite 169.

[4] Erhebungen des Verbandes schweizerischer Konsumvereine.

[5] Botschaft des Großen Rates zum Gesetz über die direkten Steuern, Seite 2.

besondere in der zunehmenden Kapitalkonzentration einerseits, in einer Vermehrung der unselbständig Erwerbenden andererseits[1].

Aber auch die Veränderungen im Finanzhaushalte von Staat und Gemeinden waren bei der Neuordnung wegleitend, galt es doch für die durch die Geldentwertung erhöhten Ansprüche, die ans Gemeinwesen gestellt wurden, beträchtliche Mehreinnahmen zu schaffen.

Bei der Steuergesetzrevision wurde der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besonderes Interesse geschenkt. Die Berücksichtigung derselben sollte sich einerseits in einer Steuererleichterung zugunsten der wirtschaftlich Schwachen äußern, andererseits aber in einer Mehrbelastung derjenigen, die aus der Entwicklung des Kantons vom Agrar- zum Industriestaat den größten Nutzen gezogen und zur Vermehrung der öffentlichen Lasten am meisten beigetragen hatten, nämlich der kapitalkräftigen Erwerbsunternehmungen. Diese sollten gleichzeitig für den aus den Steuererleichterungen entstehenden Ausfall an Steuerkapital aufkommen[2]. Um dies zu erreichen, hatte der Gesetzgeber eine besondere Aufmerksamkeit der Besteuerung der juristischen Personen zu widmen. Hierbei ließ er sich ganz von den modernen Auffassungen über deren Steuerfähigkeit leiten. Die Botschaft des Regierungsrates an den Großen Rat läßt sich diesbezüglich wie folgt vernehmen: „Die Erkenntnis, daß natürliche und juristische Personen steuerlich „nicht gleich behandelt werden können, ist nicht nur in der Theorie, „sondern auch in der Praxis, vor allem in der neuesten Steuer„gesetzgebung, heute allgemein. Namentlich der Einkommensbegriff „setzt für seine Anwendung ausschließlich natürliche Personen voraus, „da auf die Verfügbarkeit für die persönlichen Lebensbedürfnisse „abgestellt werden muß, eine juristische Person aber keine Lebens„bedürfnisse haben kann. Man kann deshalb bei einer juristischen „Person wohl von Ertrag, aber nicht von Einkommen sprechen. „Ebenso ist es korrekter, das Kapital einer juristischen Person „zu besteuern, und nicht ihr Vermögen. Im weitern ist die An„wendung der Progression nur auf die natürlichen Personen zu„geschnitten und deshalb für juristische Personen unzweckmäßig.“[3] Wie schon erwähnt, kannte Schaffhausen schon seit 1879 Sonderbestimmungen über die Besteuerung der juristischen Personen. Deren Ordnung in einem einzigen Paragraphen war aber so dürftig, daß ein neues Gesetz sich unmöglich mit ihr begnügen konnte.

---

[1] Im Jahre 1919 fiel beispielsweise vom Gesamtsteuerkapital ein Viertel auf die Aktiengesellschaften. Botschaft des Großen Rates, Seite 2.

[2] Botschaft, Seite 3.

[3] Botschaft des Regierungsrates an den Großen Rat zum Steuergesetzentwurf, vom 23. September 1916, Seiten 36/37.

„Die Verhältnisse sind zudem von denen der physischen Personen „so grundverschieden . . . daß eine eingehende Sonderbesteuerung „erforderlich war". Diese besteht darin, daß diese Kategorie von Steuerpflichtigen der die Leistungsfähigkeit derselben am ehesten treffenden Ertragssteuer, ergänzt durch eine nicht progressive Kapitalsteuer, unterstellt werden. (Art. 26—34 des Gesetzes: Besteuerung der juristischen Personen mit Wirtschafts- und Erwerbszweck.)

Der Kanton Schaffhausen hat die objektive Steuerpflicht der Genossenschaften in einer Art und Weise geregelt, wie sie den Forderungen derselben fast restlos entspricht.

Die Behandlung der Genossenschaften nach anderen Grundsätzen als wie sie für die physischen Personen aufgestellt werden, ist im Kanton Schaffhausen verwirklicht und trägt einer fundamentalen Forderung der Genossenschaften Rechnung; denn die Härte, die aus einer Gleichbehandlung resultierte, liegt in der Hauptsache in der Anwendung der progressiven Steuersätze (deren volle Berechtigung für natürliche Personen wird nicht mehr in Frage gestellt) auf die Genossenschaften (und die übrigen juristischen Personen, wie Aktien-Gesellschaften usw.), wenn dieselben mit ihrem vollen Überschuß zur Erwerbs- oder Einkommenssteuer herangezogen werden.

Zu den Ausführungen des Großen Rates[1], mit denen dieser die Sonderbesteuerung der juristischen Personen mit Wirtschafts- und Erwerbszweck rechtfertigt und die behaupten, daß sich die Leistungsfähigkeit einer Aktien-Gesellschaft oder Genossenschaft nicht durch die absolute Höhe des Reinertrages ausdrücke, sondern durch das Verhältnis des Ertrages zum Kapital, hätten wohl die Konsumgenossenschaften prinzipiell ebenso eindringliche Vorbehalte zu machen[2], als gegen die Gleichbehandlung mit den natürlichen Personen. Aber der Gesetzgeber ist bei seiner Ausscheidung der juristischen Personen von den physischen nicht stehen geblieben, sondern hat die in der Theorie geschaffene Unterscheidung zwischen Erwerbsgenossenschaften und Wirtschaftsgenossenschaften im Steuergesetz aufgenommen. Die Ausscheidung erlangt ihre praktische Bedeutung bei der Ertragsbesteuerung.

„Die Ertragssteuer wird vom Reinertrag erhoben. Als steuer„pflichtiger Reinertrag gilt der nach Berücksichtigung der nach „Art. 17 gestatteten Abzüge und nach einer 5%igen Verzinsung

---

[1] Botschaft des Großen Rates zum Gesetz über die direkten Steuern, vom 20. Oktober 1919, Seite 13.

[2] Vergleiche Eingabe des Kreisvorstandes V des Verbandes schweizerischer Konsumvereine an die Kommission des Großen Rates des Kantons Aargau zur Vorberatung des neuen Steuergesetzes, vom 7. Mai 1919.

„des einbezahlten Grundkapitals verbleibende Betriebsüberschuß“ (Art. 30 al. 1). Diese zulässigen Abzüge sind:

1. die zur Erhaltung der Einkommensquelle erforderlichen Aufwendungen (Betriebskosten einschließlich Passivzinsen und Steuern) und
2. Abschreibungen auf Betriebsanlagen, Maschinen, Werkzeugen und Geschäftsmobiliar, nach Maßgabe ihrer Wertverminderung.

Nach diesen Vorschriften sind ohne weiteres die juristischen Personen[1] mit Ausnahme der „auf Selbsthilfe beruhenden Personenverbände“ steuerpflichtig.

Diese letzteren (Konsumentenorganisationen, Spar- und Darlehensvereine, Versicherungskassen, landwirtschaftliche Genossenschaften usw.) „die aus dem jährlichen Betriebsüberschuß Rückvergütungen an ihre „Mitglieder ausrichten, sind berechtigt, diese Rückvergütungen „am Reinertrag abzuziehen, und es ist nur der nach Vor„nahme des Abzuges verbleibende Betriebsüberschuß als Reinertrag „im Sinne von Art. 30 steuerpflichtig“ (Art. 31). Der Große Rat begründet diese vollständige Steuerbefreiung der Rückvergütungen mit dem Hinweis darauf, daß bei diesen zumeist genossenschaftlich organisierten Kollektiv-Unternehmungen die Kapitalbeteiligung hinter der persönlichen Anteilnahme zurückstehe und ein gewisses Entgegenkommen gegenüber diesen hauptsächlich aus kleinen Leuten bestehenden Organisationen mit denselben Gründen zu rechtfertigen sei, mit denen die sonstigen Steuererleichterungen verteidigt werden. Diese Begünstigung sei nur eine solche im Vergleiche zur frühern Steuerpraxis. In Tat und Wahrheit stelle sie gar keine solche dar, sondern bedeute allein eine Gleichstellung mit den Fällen, in denen Vergütungen an die Bedachten schon beim einzelnen Geschäftsvorfall in Form von Rabatten stattfinden. Solche Vorteile, die in der Regel auf günstige Einkaufsbedingungen und Unkostenersparnisse zurückgehen, habe ein anderes Unternehmen auch nicht als Einkommen zu versteuern, wenn es sie nachher restlos seinen Kunden zukommen lasse[2].

Nicht so argumentiert hatte der Regierungsrat bei der Begründung seines Entwurfes, welcher einer ähnlichen Begünstigung entbehrte. Derselbe hatte ungefähr auf die gleichen charakteristischen Merkmale gewisser Genossenschaften abgestellt, nur mit dem Unterschiede, daß er die Einwände, dieselben rechtfertigten eine Sonderbehandlung, verneinte. Es heißt in der Botschaft zum Entwurf folgendermaßen[3]: „Sämtliche der Spezialsteuer unterworfene

[1] Sofern natürlich ihre Steuerpflicht im Kanton begründet ist.
[2] Aus der Botschaft des Großen Rates, Seite 15.
[3] Botschaft des Regierungsrates, vom 23. September 1916, Seiten 41/42.

„Pflichtige sind gleich behandelt. Die Forderung, es seien einzelnen „Kategorien von juristischen Personen, z. B. den Genossenschaften „als wirtschaftliche Unternehmungen von größtenteils unbemittelten „Volksschichten Begünstigungen gegenüber den Aktien- und „Kommanditaktiengesellschaften einzuräumen, ist unseres Erachtens „unhaltbar. Einmal ist es unmöglich, festzustellen, welche Genossen- „schaften vorwiegend aus unbemittelten Genossen zusammengesetzt „sind und welche aus bemittelten. Die juristische Struktur gewährt „keine Anhaltspunkte für die Feststellung der Vermögenssteuer- „verhältnisse der am Organismus Beteiligten. So wie es Genossen- „schaften gibt, deren Genossen vorzugsweise sozial höheren Schichten „angehören, gibt es auch Aktiengesellschaften; deren Aktionäre vor- „zugsweise in den minderbemittelten Klassen zu Hause sind. Wollte „man Privilegien schaffen, so müßten sich diese auf die Art der „Verwendung des Ertrages stützen. Man könnte z. B. eine Ver- „günstigung davon abhängig machen, ob der Ertrag ganz oder teil- „weise öffentlichen oder gemeinnützigen Zwecken zugewendet werden „muß. . . . Hier handelt es sich aber ausschließlich um juristische „Personen mit Erwerbs- oder wenigstens Wirtschaftszweck[1], also um „Gebilde, die nach kaufmännischen Grundsätzen verwaltet werden, „die Erzielung eines Ertrages beabsichtigen. Kommt der Ertrag „in Form von Dividenden, Rabatten auf Warenbezügen, Naturalien „oder in irgend einer andern wirtschaftlichen Form mit der Wirkung „eines materiellen Vorteils den Angehörigen der juristischen Person „zu, so fehlt eben für diese Zuwendungen aus dem Ertrag das „Kriterium der Gemeinnützigkeit. . . . Nur die Zuwendungen aus „dem Ertrag des wirtschaftlichen Unternehmens, die speziell und „ausschließlich für gemeinnützige Zwecke bestimmt sind, könnten „eine Vergünstigung in der Besteuerung beanspruchen. Dann kämen „aber neben einzelnen Genossenschaften viele Aktiengesellschaften „und andere juristische Personen in Betracht. Im Interesse einer „einfachen und möglichst einheitlichen Anwendung des Gesetzes ist „indessen von jeder steuerlichen Sonderbehandlung einzelner juri- „stischer Personen abgesehen worden."

Einen Mittelweg zwischen der regierungsrätlichen Vorlage und der definitiven Regelung hatte die Großratskommission mit folgender Fassung eingeschlagen: „Die auf Selbsthilfe beruhenden Personen- „Verbände (Konsumentenorganisationen, Spar- und Darlehensvereine, „Versicherungskassen usw.) bezahlen für die an die Mitglieder aus

[1] Die Unterscheidung nach dem Zweck, nämlich in Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, wäre die naheliegendste gewesen und hätte auch nicht die vom Regierungsrat richtigerweise ins Feld geführte Schwierigkeit einer Differenzierung nach der sozialen Angehörigkeit der Genossen in sich geschlossen.

„dem Reinertrag ausgerichteten Rückvergütungen nur die Hälfte der „nach Art. 32 berechneten Ertragssteuer."

Zur Ertragssteuer kommt, wie bereits erwähnt, eine Kapitalsteuer vom einbezahlten Grundkapital (Genossenschaftskapital, Dotationskapital, Eintrittsgelder usw.) und von den Eigenkapital darstellenden Reserven. Steuerfreiheit genießen die dauernd für gemeinnützige oder soziale Zwecke bestimmten Fonds, deren Verwendungsart nachweisbar rechtlich so festgelegt ist, daß weder das Fondsvermögen noch dessen Erträgnisse von irgend welcher Seite zweckwidrig in Anspruch genommen werden können.

Bemerkenswert ist der Antrag des Regierungsrates, neben dem eigenen Kapital auch noch die fremden Gelder und die Spareinlagen mit einer Steuer zu belasten, erstere mit $^1/_4\,^0/_{00}$, die letztern mit $^1/_8\,^0/_{00}$.

Die Ertragssteuer wird nach dem Verhältnis des Ertrages zum Kapital berechnet und beträgt halb so viele Prozente des steuerpflichtigen Reinertrages, als dieser in Prozenten des steuerpflichtigen Kapitals ausmacht, mindestens aber 3 und höchstens $12\,^0/_0$. Die Kapitalsteuer ist proportional und beträgt zwei vom Tausend.

Wie bei den physischen Personen der Große Rat alljährlich die Höhe des Steuerfußes bestimmt, so stellt dieser auch bei Festsetzung des Voranschlages fest, in welcher Höhe ein Zuschlag zur Gesamtsteuer der juristischen Personen zu machen sei. Ein Zuschlag ist indessen nur dann zulässig, wenn gleichzeitig der für die Vermögens- und Einkommenssteuer bestehende Steuerfuß erhöht wird, und er darf höchstens so weit gehen, als der Zuschlag zu der Vermögens- und Einkommenssteuer in Prozenten des vor der Erhöhung bestehenden Steuerfußes ausmacht.

Im Falle der Herabsetzung des Steuerfußes finden diese Bestimmungen sinngemäße Anwendung.

Ein Zuschlag ist ausgeschlossen in den ersten zwei Jahren nach Inkrafttreten des neuen Gesetzes[1].

7. Zürich.

Die Steuergesetzgebung des Kantons Zürich scheint das ihrige zur starken Entwicklung des Genossenschaftswesens in diesem Kanton beigetragen zu haben. Die Genossenschaften werden nicht nur heute nach besonders günstigen Vorschriften besteuert, sondern sie erfreuten sich schon vor Erlaß des Gesetzes von 1917 einer Vorzugsstellung. Baur schreibt insbesondere die Erscheinung, daß im Kanton Zürich die Genossenschaft so häufig für kapitalistische Unter-

[1] Artikel 34.

nehmungen angewendet wird, der Steuerrücksicht zu[1]. Letztere bestand nämlich darin, daß Genossenschaften bei der Besteuerung ihrer Immobilien durch die Gemeinden die Hypothekarschulden am Immobilienwert abzuziehen berechtigt waren, während ein ähnliches Zugeständnis den Aktiengesellschaften nicht gemacht wurde, diese vielmehr den Bruttoerwerb versteuern mußten[2]. Diese Einrichtung mußte Aktiengesellschaften mit großem Immobilienbesitz verlocken, sogenannte Tochtergesellschaften zu gründen und sie in die Rechtsform der Genossenschaften zu kleiden, deren Aufgabe es war, das Grundeigentum der Muttergesellschaft zu übernehmen und zu verwalten. Damit konnte auch die gewünschte Steuererleichterung erreicht werden[3].

Bei Ausübung der früheren Steuerpraxis wie auch bei der Schaffung des neuen Gesetzes mag man sich im Kanton Zürich den Art. 3 der Staatsverfassung in Erinnerung gerufen haben, welcher bestimmt: „Der Staat fördert und erleichtert die Entwicklung des auf Selbsthilfe beruhenden Genossenschaftswesens". Während man zwar zur Zeit des Erlasses der Staatsverfassung in erster Linie die Produktivgenossenschaften als auf Selbsthilfe beruhend verstand[4], sind heute im Gesetz die landwirtschaftlichen, Konsum- und Versicherungsgenossenschaften unter dieser Bezeichnung rubriziert; für sie wird eine Besteuerungsart angewendet, die dem Verfassungsgrundsatz Rechnung trägt und gleichzeitig auch den genossenschaftlichen Wünschen genügt (§ 28).

Im Rahmen der Spezialbesteuerung der juristischen Personen ist eine Scheidung dieser Selbsthilfegenossenschaften von den anderen Genossenschaften, „die ihrem Wesen und ihrem Zwecke nach nicht zu den in § 28 genannten Genossenschaften gehören", getroffen. Jene sollen ihre Ertragssteuer nach den für das Einkommen natürlicher Personen festgesetzten Steuereinheiten, die Kapitalsteuer gleich wie die Ergänzungssteuer für natürliche Personen entrichten, diese dagegen werden wie die Aktiengesellschaften besteuert. Zu dieser

---

[1] H. Baur, Der Genossenschaftsanteil bei den kapitalistisch organisierten Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften in der Schweiz, Berlin 1917, Seite 18.

[2] Kantonsratsbeschluß vom 27. März 1899: „Von der Erklärung des Regierungsrates, daß er die lit. c des § 137 des Gemeindegesetzes auf die Genossenschaften nicht mehr anwenden werde, wird in zustimmendem Sinne Vormerk genommen . . ." (nach Baur, Seite 18).

[3] An dieser Einsteuerungspraxis wurde bis in die Zeit vor Erlaß des neuen Gesetzes festgehalten. „Angesichts des bevorstehenden Erlasses eines Steuergesetzes erscheint es nicht angezeigt, die bis zum Jahre 1909 bestandene und durch Beschluß des Kantonsrates von 1899 ausdrücklich gewünschte Auslegung des Gemeindegesetzes § 137, lit. c abzuändern . . . vorbehalten bleiben diejenigen Fälle, wo offensichtlich unter der Form einer Genossenschaft nichts anderes als eine Aktiengesellschaft besteht." Baur, Seite 18.

[4] Verhandlungen des Kantonsrates, vom 27. Dezember 1915, Seiten 852ff.

prinzipiell vorteilhaften Sonderbehandlung der „Wirtschaftsgenossenschaften“ gesellt sich eine materielle Steuererleichterung, die in der restlosen Befreiung der Rabatte und Rückvergütungen zum Ausdruck kommt. Nach dem Gesetz sind nicht als steuerbarer Reinertrag sondern als Betriebsausgaben zu behandeln: „. . . Rabatte, Skonti, Umsatzbonifikationen, Rückvergütungen an Mitglieder und Kunden“, ferner „von Versicherungsgesellschaften auf Gegenseitigkeit zur Verteilung an die Mitglieder bestimmte Überschüsse“ (§ 30, al. 2). Zuweisungen an kapitalsteuerfreie Fonds sind kein Bestandteil des Reinertrages.

Die Ertragssteuer wird ergänzt durch die Kapitalsteuer. Unter Kapital sind zu verstehen:

1. Bei allen Genossenschaften die Eigenkapital darstellenden Reserven;
2. bei den Versicherungsgesellschaften auf Gegenseitigkeit das Garantiekapital;
3. bei den übrigen Genossenschaften das einbezahlte Anteilkapital.

Nicht steuerpflichtig sind dauernd für gemeinnützige oder soziale Zwecke bestimmte Fonds, sofern deren zweckwidrige Beanspruchung ausgeschlossen ist.

Wie vom Ertrag, so ist auch die Steuer vom Kapital für die Selbsthilfegenossenschaften nach der Einheit der Ergänzungssteuer, nämlich zu $1^1/_2\ ^0/_{00}$ ohne Progression zu entrichten. Die Kapitalsteuer der Aktiengesellschaften und anderen Genossenschaften beträgt indessen nur $1\ ^0/_{00}$. Die um $^1/_2\ ^0/_{00}$ erhöhte Kapitalsteuer der Genossenschaften läßt sich doppelt rechtfertigen: Einmal deshalb, weil die Besteuerung der Rückvergütungen vollständig wegfällt. Dann aber soll hierin ein Äquivalent zum Ausdruck kommen für den Ausfall an Ergänzungsteuer physischer Personen, der daher rührt, daß die einzelnen Anteilscheine von 10, 20 und 50 Fr. beim Genossenschaftsmitglied unerfaßt bleiben[1].

Bei der Beratung des Steuergesetzentwurfes waren noch andere Arten der Genossenschaftsbesteuerung in Vorschlag gebracht worden. Sie betreffen selbstverständlicherweise hauptsächlich die Ertragsbesteuerung. So wurde beispielsweise folgender Antrag eingebracht:

„Als Reinertrag gelten:

1. Bei Aktiengesellschaften, Erwerbsgenossenschaften und Konsumvereinen: Dividenden, Zinsen von Anteilscheinen, Rückvergütungen, Tantièmen und Gratifikationen;

---

[1] Vergleiche „Schweizer Konsum-Verein“ 1916, No. 3 in einem Artikel über „die Besteuerung der Genossenschaften im neuen Zürcherischen Steuergesetzentwurf“; ebenfalls Verhandlungen des Kantonsrates, vom 27. Dezember 1915 Seiten 852ff.

2. bei Wirtschaftsgenossenschaften (Genossenschaften für den Einkauf von Materialien, Maschinen und Geräten für gewerbliche und landwirtschaftliche Betriebe zum eigenen Gebrauch, Versicherungsgesellschaften auf Gegenseitigkeit und dergleichen): Zinsen von Anteilscheinen.
3. Bei sämtlichen Aktiengesellschaften und Genossenschaften überdies: Die als Vermögensvermehrung zu betrachtenden Verwendungen aus dem Ertrag (Einlage in Reservefonds und ähnliche Spezialfonds)".

Diesem Vorschlag haftet die Eigenartigkeit an, daß er die Konsumgenossenschaften wie die Aktiengesellschaften behandelt haben will, eine besondere Vergünstigung dagegen einer Reihe anderer Genossenschaften zuteil werden lassen will, u. a. den Bezugsgenossenschaften, worunter z. B. auch die Rohstoffbeschaffungsgenossenschaften der verschiedenen Industriezweige gefallen wären.

Ein weiterer Vorschlag stellte einen Kompromiß dar, nach welchem von den Rückvergütungen 5 % steuerfrei bleiben sollten. Es wollte damit ein Ausgleich mit den 5 %, die Geschäftsleute gewöhnlich bei der Barzahlung gewähren, geschaffen werden. Dabei wurde bemerkt, daß, wenn die Genossenschaften unter dem Einfluß dieser Bestimmung ihre Waren so billig abzugeben gezwungen seien, um nicht mehr als 5 % herauszuwirtschaften, diese Bestimmung wenigstens den guten Erfolg hätte, daß das kaufende Publikum billiger bedient werde[1].

Die Genossenschaftsbesteuerung im Kanton Zürich stellt dasjenige dar, was von den Genossenschaften gefordert wird: eine von der Besteuerung der Aktiengesellschaften getrennte Besteuerung der Wirtschaftsgenossenschaften; Steuerfreiheit der Rückvergütungen; proportionale Besteuerung des Kapitals. Wenn auch der Forderung nach Steuerfreiheit des Anteilscheinkapitals nicht entsprochen ist, so gewährt die zürcherische Gesetzgebung weitgehende Berücksichtigung des Genossenschaftswesens. Zürich ist hier bahnbrechend vorangegangen und seither von anderen Kantonen gefolgt worden, die, wenn Sie auch dessen System zum Teil nicht restlos annahmen, doch sich an die mehr oder weniger weitgehende Steuerbefreiung der Rückvergütungen herangewagt haben.

8. Obwalden.

Die Genossenschaften erfahren im Kanton Obwalden sowohl in bezug auf die Vermögens- als auch die Erwerbssteuer eine Sonderbehandlung gegenüber den physischen Personen.

Die eine derselben, soweit sie die Vermögenssteuer anbetrifft, ist im Gesetze statuiert. Nach dem geltenden Steuerrecht, Gesetz

[1] Kantonsrätliche Verhandlungen: 1915, Seite 852.

vom 26. April 1908, erhebt der Kanton eine Vermögenssteuer von „allem innerhalb und außerhalb des Kantons gelegenen Vermögen „von Kantonseinwohnern, Gesellschaften“ usw., von dem im Kanton gelegenen Immobiliarvermögen auswärtiger Eigentümer und dem nicht liegenschaftlichen Vermögen einer auswärts domizilierten physischen oder juristischen Person, soweit dasselbe in einem im Kanton etablierten Geschäfte arbeitet und beteiligt ist. Von dem Vermögen eines Steuerpflichtigen können die Hypothekar- und laufenden Schulden in Abzug gebracht werden, sofern deren Verzinsung an Dritte nachgewiesen wird. Es kommt somit allgemein das Reinvermögen zur Besteuerung.

Art. 4 des Gesetzes ist der Vermögenssteuerpflicht der „Erwerbsgesellschaften“ gewidmet. Solche, die auf „Aktien oder anderen „Anteilscheinen gegründet sind, haben das einbezahlte Aktienkapital „und den Reservefonds im Vollen, ohne Abzug von Schulden, als „Vermögen zu versteuern. Nachgewiesene Einbußen vom Aktien„kapital werden bei Berechnung des Steuerkapitals in Abzug gebracht.“

Obwohl deren Steuerpflicht unter Artikel 4 nicht ausdrücklich erwähnt ist und gewisse Arten von Genossenschaften nach der Theorie nicht unter diese „Erwerbsgesellschaften“ subsumiert werden können, werden die Genossenschaften nach den Vorschriften des Artikels 4 mit ihrem Anteilscheinkapital und den Reserven besteuert[1]. Diese Sonderbehandlung im Vergleich zu den physischen Personen besteht demnach nicht in irgend welcher Erleichterung zugunsten der Genossenschaften, sondern betrifft lediglich die Art der Vermögensberechnung, da die Summe von Anteilscheinkapital[2] und Reserven mit dem Reinvermögen identisch zu sein pflegt.

Anders bei der Erwerbssteuer. Derselben ist nach Artikel 9 unterworfen „jeder Erwerb und jedes Einkommen in Geld oder Natural„bezügen aller im Kanton befindlichen Bürger, Niedergelassenen und „Aufenthalter, sowie der Genossenschaften[3] und der im Kanton „ihren Geschäftsbetrieb ausübenden Erwerbsgesellschaften aller Art“. Als Erwerb gilt auch der Reinerwerb, welcher verbleibt nach Abzug von Unkosten, Löhnen, Passivzinsen und geschäftsmäßig begründeten Abschreibungen, sowie 5 %[4] des versteuerten Vermögens.

Aus der Einschätzungspraxis der Steuerbehörden ist zu schließen, daß Rückvergütungen von Konsumvereinen nicht als Erwerb der-

[1] Laut Mitteilung der Staatskanzlei: Siehe auch Steuerstatistik des Schweizerischen Städte-Verbandes 1909. Auch Erhebungen des Verbandes schweizerischer Konsumvereine.

[2] Wenn dieses nicht als Schuld betrachtet wird.

[3] Im Gegensatz zu Artikel 4 werden hier die Genossenschaften von den Erwerbsgesellschaften getrennt aufgeführt und dieselben somit nicht ohne weiteres unter die letzteren klassiert.

[4] Teilweise Abänderung des Steuergesetzes vom 25. April 1920.

selben zu betrachten sind. Eine Konsum-Genossenschaft hatte nämlich nachfolgende Steuererklärung eingereicht:

Vermögen:	Reservefonds	Fr. 452.70	
	Anteilscheine	Fr. 750.—	
		Fr. **1202.70**	
Erwerb:	Rückvergütungen	Fr. 1707.—	
	Einlagen in Reservefonds . .	Fr. 1600.—	
	Vortrag	Fr. 400.85	
		Fr. 3707.85	
	Rückvergütungen	Fr. 1707.—	
	4 % des steuerpflichtigen Vermögens	Fr. 40.—	Fr. 1747.—
Erwerbsangabe			Fr. **1960.85**

Die Steuerbehörde anerkannte die Selbstdeklaration nicht; sie setzte das Vermögen auf Fr. 2000.— an, reduzierte indessen gleichzeitig den steuerpflichtigen Erwerb von Fr. 1960.— auf Fr. 1500.—. Durch diese Taxation ist somit die Steuerfreiheit der Rückvergütung praktisch anerkannt, aber auch angedeutet, daß sowohl bei der Vermögens- als auch Erwerbsbesteuerung mehr auf die Schätzung als auf buchmäßig produzierte Ziffern abgestellt wird.

Bis 1921 betrug die einfache Vermögenssteuer 1.— Fr. vom Tausend, die Erwerbssteuer 80 Rp. vom Hundert. Überstieg die Gesamtsteuer Fr. 70.—, so waren folgende Zuschläge zu machen:

Für Steuerbeträge von	Fr. 70.—	bis	100.—	5 %
„ „	100.—	„	200.—	8 %
„ „	200.—	„	300.—	11 %
„ „	300.—	„	400.—	14 %
„ „	400.—	„	500.—	17 %
„ „	500.—	„	600.—	20 %
über „	600.—	. . . . .		25 %

Laut Beschluß über teilweise Abänderung des Steuergesetzes, vom 25. April 1920, in Kraft getreten am 1. Januar 1921, wird die Steuer vom Einkommen wie folgt berechnet:

Je Fr. 100.— Erwerb sind zu rechnen:

bei Nettobeträgen	bis auf	Fr.	2000.—	gleich	Fr.	500.—	Vermögen,
„ „ über	Fr.	2000.—	„	„	4000.—	„	„	600.—	„
„ „ „ „		4000.—	„	„	6000.—	„	„	700.—	„
„ „ „ „		6000.—	„	„	8000.—	„	„	800.—	„
„ „ „ „		8000.—	„	„	12000.—	„	„	900.—	„
„ „ „ „		12000.—	„	„	16000.—	„	„	1000.—	„
„ „ „ „		16000.—	„	„	20000.—	„	„	1300.—	„
„ „ „ „		20000.—	. . . . .			„	„	1500.—	„

b) Durch teilweise Steuerbefreiung des Kapitals oder Vermögens.

Waadt.

Durch die Einführung des Schweizerischen Obligationenrechts ist die Aufmerksamkeit des Fiskus besonders auch auf die Genossenschaften gelenkt worden. Viele anonyme Gesellschaften hatten sich unter dem neuen Rechte als Genossenschaften eintragen lassen und verweigerten die Bezahlung der Patentsteuer, die nach dem Gesetze vom 27. November 1878 nur die eigentlichen Aktiengesellschaften treffe. Dies hatte zur Folge, daß durch das Gesetz vom 9. September 1885 ausdrücklich auch die Genossenschaften — associations — steuerpflichtig erklärt wurden[1].

Diese Patentsteuer wurde in Beträgen von Fr. 5.— bis 1000.— erhoben mit der Begründung, daß die Gewährung der juristischen Persönlichkeit zu einem rein kommerziellen Zweck ein Privilegium bedeute, das eine besondere Abgabe rechtfertige. Für die Ausstellung des Patentes war im weiteren eine Gebühr von Fr. 5.— zu entrichten[2].

Die Patentsteuer hat sich im Kanton Waadt bis heute behauptet. Sie ist durch Gesetzesrevision vom 22. Januar 1919 in dem Sinne erweitert worden, als die Ansätze für die Mindest- und Maximaltaxe auf Fr. 10.— resp. 5000.— erhöht wurden. Abgabepflichtig sind neben den Aktiengesellschaften und Kommandit-Aktiengesellschaften die Genossenschaften des Titels XXVII des O. R., sowie die Assoziationen, die ein Unternehmen in kaufmännischer Form betreiben. Bei der Festlegung der zu bezahlenden Steuern ist Rücksicht zu nehmen auf die Höhe des einbezahlten und gezeichneten Gesellschaftskapitals, die Reserven, die Natur der Aktiven, die Umsatzziffer und endlich den erzielten Reingewinn.

Die Patentsteuer ist unabhängig von der Vermögens- und Erwerbssteuer, d. h. die Bezahlung der ersteren entbindet nicht von der Steuerpflicht der Erwerbssteuer.

Die „loi d'impôt sur la fortune et le produit du travail du „24 janvier 1923" ist an Stelle der „loi d'impôt du 21 août 1886 „sur la fortune mobilière et sur la fortune immobilière" sowie verschiedener seither erlassener Abänderungsgesetze getreten. Dieses Gesetz hat aber für die Genossenschaftsbesteuerung wenig Änderungen gebracht. Die Spezialbesteuerung der juristischen Personen ist dem Gesetze fremd. Die juristischen Personen werden wie die physischen Personen besteuert, was in Art. 14 folgendermaßen ausgedrückt ist: „Les personnes morales sont imposées comme les personnes physiques".

---

[1] Schanz, Steuern der Schweiz, IV, Seite 150.
[2] Ebenda, Seite 149.

A. Als steuerpflichtiges Vermögen der Genossenschaften gelten deren Reserven. Das Anteilscheinkapital wird nicht besteuert, denn „les sociétés anonymes, les sociétés en commandite par actions „et les sociétés coopératives ne sont imposées pour la fortune que „sur les éléments de celle-ci excédant le capital social“[1]. Die Besteuerung der Reserven ist hier gleichbedeutend mit der Besteuerung des Reinvermögens, wenn im Genossenschaftskapital eine Schuld der Genossenschaft erblickt wird. — Wenn die Summe der Passiven die vermögenssteuerpflichtigen Aktiven übersteigt, so können 10 % des Passivüberschusses vom „produit du travail“ abgezogen werden. Dieser Abzug wird bei Genossenschaften dann wichtig, wenn sämtliche Reserven aufgebraucht sind und aus der Betriebsrechnung ein Verlust resultiert, d. h. wenn die Passiven der Bilanz, inkl. Anteilscheinkapital, die Aktiven übersteigen.

Nach dem alten Gesetz konnten am Mobiliarvermögen die laufenden Schulden sowie die die Immobilien übersteigenden Hypothekarschulden abgezogen werden. Überstiegen aber die Schulden die Guthaben beim „fortune mobilière“, so waren 10 % des Überschusses am „produit du travail“ abzuziehen.

B. Erwerbssteuer (impôt sur le produit du travail). Die Erwerbssteuer wird erhoben:

a) sur le produit de tout métier, de tout commerce, de toute industrie, de toute exploitation agricole, viticole ou autre.
b) sur le chiffre de tous traitements, émoluments, salaires . . . etc.
c) sur les rentes et pensions . . .

und auf Grund des im letzten Rechnungsjahre erzielten Betrages berechnet.

Die Genossenschaften, erwerbssteuerpflichtig nach Art. 1 lit. b des Gesetzes, werden in keiner Weise günstiger behandelt als die Aktiengesellschaften oder die physischen Personen. Sie sind für ihren ganzen Rechnungsüberschuß abgabepflichtig, insbesondere auch für den Betrag der ausgerichteten Rückvergütungen[2]. Abzugsberechtigt sind hauptsächlich nur die Betriebskosten, die normalen Abschreibungen und 5 % der im Betriebe investierten Kapitalien[3].

Gegenüber dem Gesetz vom Jahre 1886 sind in der Erwerbsbesteuerung der Genossenschaften sozusagen keine Änderungen eingetreten, es sei denn in bezug auf den Zinsabzug von 5 %, welcher nach früherer Praxis nur auf dem Werte des Wareninventars zugestanden wurde[4].

---

[1] Artikel 14, al. 2.
[2] Mitteilung des Finanzdepartements.
[3] Artikel 24.
[4] Nach den Erhebungen des Verbandes schweizerischer Konsumvereine.

Zwecks Berechnung des Steuerbetrages wird der Erwerb zu 10 % kapitalisiert und mit dem Vermögen zusammengerechnet. Von der Summe wird der jedes Jahr festzusetzende Einheitssatz — taux initial — erhoben. Die Progressionswirkung wird durch Zuschläge — taux supplémentaires — erreicht.

c) Durch Anwendung ermäßigter Steuersätze auf gewisse Arten von Genossenschaften.

1. Aargau.

I. Nichts hätte die Besteuerung der Genossenschaften im Kanton Aargau trefflicher charakterisiert als der Bericht des Regierungsrates vom Februar 1919 zum Gesetzentwurf betr. Steuern und Finanzhaushalt in Staat und Gemeinden: „Unser bisheriges Aktiensteuer-„gesetz hat versucht, den besonderen Verhältnissen Rechnung zu „tragen, ist aber dabei in eine grundsatzlose Verzettelung[1] der „Steuerleistungen verfallen, die nicht beibehalten werden kann". Ein ähnlicher Zustand scheint auch schon vor der Einführung des Gesetzes über die Besteuerung der Aktiengesellschaften und Erwerbsgenossenschaften vom 15. September 1910 bestanden zu haben. Prof. Steiger erwähnt im Jahre 1909 den Kanton Aargau als die Ehre habend, „die komplizierteste Steuergesetzgebung der gesamten „Schweiz für Aktiengesellschaften und Genossenschaften zu besitzen"[2].

II. Nach einer Vollziehungsverordnung vom 12. Januar 1875 hatten diese Gesellschaften das liegenschaftliche Vermögen am Orte seiner Lage, die Fahrhabe und den Reservefonds in derjenigen Gemeinde, in welcher sich das rechtliche Domizil der Gesellschaft befand, zu versteuern. Für das übrige Vermögen waren die einzelnen Aktionäre steuerpflichtig[3].

Im Jahre 1889 wurde die Gesellschaftsbesteuerung in der Verfassung vom 23. April festgelegt, wonach Genossenschaften mit bankähnlichem Betriebe die Steuer vom einbezahlten Kapital und den Reserven und den $4^1/_2$ % übersteigenden Dividenden entrichten mußten. Außerdem bestand eine Steuer von den Immobilien, sowie eine jährliche Patentabgabe von den Kreditgenossenschaften und Aktiengesellschaften. Die Erhebung dieser Patentsteuer, welche nur für die Aktiengesellschaften und Kreditgenossenschaften vorgesehen, aber auch auf die Konsumvereine ausgedehnt wurde, gab im Jahre 1899 Veranlassung zu einer Eingabe der letzteren mit dem Begehren,

[1] Von uns hervorgehoben.
[2] Basler Nachrichten vom 12. Dezember 1909.
[3] Nach Schanz, Die Steuern der Schweiz, 1890, Bd. II, Seite 238.

dieselben der Patentsteuer zu entheben, wie diese auch von den landwirtschaftlichen Genossenschaften nicht erhoben worden war, welchem entsprochen wurde[1].

III. Das Gesetz vom 15. September 1910 lehnt sich im allgemeinen an die Verfassungsbestimmungen von 1885 an. Es regelt zunächst die „Patentsteuer", nun „Spezialsteuer" benannt, und stellt alsdann die Bestimmungen über die „ordentliche Besteuerung" auf. Das Gesetz findet Anwendung auf Genossenschaften, welche den Betrieb des Bankgeschäftes oder einer anderen kaufmännischen, industriellen oder gewerblichen Unternehmung irgend welcher Art zum Zweck haben. Dagegen fallen landwirtschaftliche Genossenschaften und Konsumvereine nicht unter dieses Gesetz; sie unterliegen der ordentlichen Besteuerung.

A. Die Erwerbsgenossenschaften. Die Besteuerung derselben ist weit komplizierter als diejenige der Konsum- und landwirtschaftlichen Genossenschaften. Sie haben die Spezial- und die ordentliche Steuer zu entrichten.

Was die Spezialsteuer anbetrifft, so handelt es sich bei ihr um eine Nachbildung der früheren Patentgebühr; sie wird nur auf dem Genossenschaftskapital, den Reserven und dem Saldovortrag mit 1,2 $^0/_{00}$ und den „anvertrauten Geldern" (Obligationen, Sparheften und anderen verzinslichen Geldern) mit 0,25 $^0/_{00}$ erhoben. Genossenschaften, welche aus den Einlegern auf Sparheften bestehen und das Bankgeschäft auf gemeinnütziger Grundlage betreiben, haben die Spareinlagen zu 0,25 $^0/_{00}$ zu versteuern.

Komplizierter als die Spezialsteuer ist die ordentliche Besteuerung. Diese erstreckt sich nicht nur auf das Vermögen, sondern auch auf den Erwerb der Genossenschaften. Als steuerbares Vermögen gelten:

1. das Genossenschaftskapital,
2. die Reserven und Saldovorträge,
3. die Immobilien, soweit deren Schatzung die sub. 1 und 2 versteuerten Beträge übersteigt.

In bezug auf die Steuersätze gelten prinzipiell diejenigen, welche für die physischen Personen angewendet werden. Es wird jedoch zwischen Genossenschaftskapital, das proportional, und den Reserven, Vorträgen und Immobilien unterschieden, die progressiv besteuert werden.

Der Erwerbssteuer sind alle Summen unterworfen, welche aus den Geschäftserträgnissen an die Genossenschafter (oder Aktionäre)

[1] Kopien von Eingabe und Protokollauszug beim Verband schweizerischer Konsumvereine.

ausgerichtet werden, soweit diese Leistungen 3 % des Kapitals übersteigen. Besonders begünstigt sind abermals die Genossenschaften, die aus den Einlegern auf Sparheften bestehen. Sie haben die Spareinlagen nicht als Genossenschaftskapital zu versteuern und vom Erwerb bleiben $3^1/_2$ % Zins resp. Dividende steuerfrei.

B. Die landwirtschaftlichen und Konsumgenossenschaften werden wie die natürlichen Personen besteuert, da sie nicht unter das Spezialgesetz von 1910 fallen.

Zum Zwecke der Feststellung des Steuervermögens werden die Vermögensobjekte wie in einigen anderen Kantonen in bewegliche und unbewegliche geschieden. Letztere erfahren zudem eine Zweiteilung in Grundstücks- und Gebäudevermögen. Von jeder dieser beiden Kategorien sind die auf ihnen haftenden Schulden abzugsberechtigt; die übrigen Schulden vermindern das bewegliche Vermögen. Von Bedeutung ist diese Dreiteilung wegen der Anwendung verschieden hoher Steuersätze für jede Gruppe. Als bewegliches Vermögen gelten Fahrhabe, Forderungen und Handels-, Fabrik- und Gewerbefonds. Vom Bruttogewerbefonds kommen die verzinslichen Schulden ohne Pfandrecht in Abzug; der Nettobetrag wird mit Fr. 1.20 vom Tausend besteuert[1].

Etwas anders hatte allerdings das Obergericht im Jahre 1904 den „Gewerbefonds" interpretiert. Von der Erwägung ausgehend, daß ein Konsumverein ein von den Mitgliedern verschiedenes Rechtssubjekt ist, hat das Gericht entschieden, daß das in dessen Besitz sich befindliche Vermögen von ihm zu versteuern sei. Hierzu gehöre der Gewerbefonds, welcher aus den Warenvorräten und dem Reservefonds bestehe; denn auch der letztere werde zum Betriebe seines kaufmännischen Geschäfts verwendet[2, 3].

Der Erwerb ist dasjenige Einkommen, welches jemand durch den Genuß einer Pension, eines Leibgedings, durch Ausübung einer Kunst, eines Handels, Gewerbes, Handwerkes usf. erwirbt (§ 2 lit. b.). Am Bruttoerwerb kommen die Betriebsunkosten in Abzug, nicht aber die Rückvergütungen an die Mitglieder (§ 49, Abs. 5 in fine V. V. vom 16. Februar 1906).

Daß in der Vollziehungsverordnung von 1906 der Rückvergütungen im besonderen gedacht ist, dürfte die Konsequenz sein,

---

[1] Nach Mitteilung der kantonalen Steuerverwaltung.

[2] Abschrift des Urteils beim Verband schweizerischer Konsumvereine.

[3] Nach Erhebungen des Verbandes schweizerischer Konsumvereine werden als Gewerbefonds das Anteilscheinkapital, sowie die Reserven und verschiedene Fonds besteuert. Wir haben uns deshalb an das kantonale Steueramt gewandt, mit dem Ersuchen um Aufklärung, welches demselben durch Bestätigung der Darstellung, wie wir sie weiter oben gegeben haben, entsprach, und die mit dem Wortlaut des § 42 der Vollziehungsverordnung von 1906 übereinstimmt.

die der Regierungsrat aus der staatsrechtlichen Beschwerde des Konsumvereins Baden vom Jahre 1899 gezogen hat.

IV. Es soll hier noch kurz erwähnt werden, wie in dem am 8. Oktober 1922 verworfenen neuen Steuergesetz ein Ausweg aus der „grundsatzlosen Verzettelung" in der Besteuerung der juristischen Personen gesucht worden war.

Die in dem Entwurf vorgesehene Genossenschaftsbesteuerung lehnte sich an die Steuergesetze von Zürich und Bern an. Es wurde ein Unterschied gemacht zwischen denjenigen Genossenschaften, die ihren Gewinn vorwiegend nach den Vermögensanteilen ihrer Mitglieder verteilen, welche wie die Aktiengesellschaften behandelt werden sollten, und allen übrigen Genossenschaften; diese hätten ihr Vermögen und ihren Reinertrag nach den für die physischen Personen angenommenen Sätzen versteuern müssen.

In der Steuerbefreiung der Rückvergütungen ist der Kanton Aargau seinem östlichen Nachbar nicht restlos gefolgt, sondern er nahm sich den Kanton Bern zum Beispiel, indem er nur eine teilweise Befreiung der Rückvergütungen anerkennen wollte, die sich über 4% ausdehnte (Bern 5%).

Die großrätliche Kommission hatte eine Art der Genossenschaftsbesteuerung vorgeschlagen, die an Deutlichkeit nichts zu wünschen übrig ließ und die dem Versuch des Verkaufs zu Selbstkostenpreisen entgegentreten sollte. Dieser Entwurf lautete folgendermaßen:

„§ 61. Genossenschaften, die den Gewinn nach den Vermögens-
„anteilen ihrer Mitglieder verteilen, werden wie die Aktien-
„gesellschaften besteuert".

„§ 62. Genossenschaften, die den Gewinn zu besonderen Leistungen
„an die Mitglieder verwenden (verbilligte Abgabe von Lebens-
„mitteln, Gebrauchsgegenständen, Gewährung billiger Dar-
„lehen, höherer Zins für Einlagen usw.) werden nach den
„für die natürlichen Personen geltenden Vorschriften besteuert.
„Als Einkommen gilt der Mehrwert, den die Leistung
„gegenüber ihrem landesüblichen oder marktmäßigen Werte
„aufweist."

Es ist zuzugeben, daß die vorgeschlagene Lösung erlaubt hätte, selbst im Falle des letzten Ausfluchtsmittels, zu welchem Konsumvereine schreiten werden, um eine Entlastung von der Steuer zu erlangen, ein steuerbares „Einkommen" zu konstruieren. Dagegen liegt in derselben kein Mittel, um das Genossenschaftswesen im allgemeinen zu fördern, denn sie hätte nicht nur Konsumvereine

getroffen, sondern insbesondere auch die ländlichen Darlehenskassen[1], die landwirtschaftlichen Bezugs- und Verwertungsgenossenschaften, die Versicherungsgenossenschaften usw., mit einem Worte allgemein die sog. Selbsthilfegenossenschaften. Dann aber hätten auch andere Steuersubjekte mit gleichem Geschäftsgebahren die nämliche Behandlung erfahren müssen; denn ein solches ist auch bei Aktiengesellschaften[2] und sogar bei natürlichen Personen möglich.

2. Freiburg.

I. Bis zum Jahre 1920 erhob der Kanton Freiburg an direkten Steuern eine dreigliedrige Vermögenssteuer, eine Erwerbssteuer vom Einkommen aus Besoldungen und Pensionen und eine Handels- und Gewerbesteuer (impôt sur les immeubles, impôt sur les capitaux: capitaux-titres et capitaux-mobiliers, impôt sur les revenus provenant de traitements et de pensions, et impôt sur le commerce et l'industrie).

Die Genossenschaften hatten die Vermögenssteuer zu bezahlen, wenn sie im Besitze von Immobilien, „capitaux-titres" oder „capitaux-mobiliers" waren, und die Gewerbesteuer, wenn sie einen Erwerb aus Fabrikation, Handel, Gewerbe erzielten („tout revenu provenant d'une „profession industrielle ou scientifique, d'une fabrique, d'un commerce, „d'un métier est soumis à l'impôt sur le commerce et l'industrie". Art. 1er de l'arrêté du 24 mars 1908).

Die Grundsteuer erfaßte die Immobilien zu ihrem Katasterwert nach Abzug der auf denselben lastenden Schulden, sofern von denselben ein Zins oder eine Rente zu entrichten waren und der Gläubiger im Kanton wohnte.

Die Kapitalsteuer umfaßt die Steuer auf den „capitaux-titres", speziell „les lettres de rentes, les actes de revers, les „obligations hypothécaires ou non, les rentes temporaires ou viagères, „les cédules, les assignats productifs d'un intérêt", und die Steuer auf den „capitaux mobiliers", d. h. allen andern Guthaben.

Der Steuersatz war jedes Jahr durch den Großen Rat festzusetzen.

Die Handels- und Gewerbesteuer zerfällt in 2 Teile, die „droit fixe" und die „droit proportionel".

Erstere wird nach Klassen und, wie der Name sagt, in festen Gebühren erhoben. Die Genossenschaften sind in der Klassifikation

---

[1] Ende 1922 bestanden im Kanton 45 dem Verbande schweizerischer Darlehenskassen (System Raiffeisen) angeschlossene Genossenschaften (Raiffeisenkassen) mit zusammen 3637 Mitgliedern, einer Bilanzsumme von Fr. 12074837.47 nnd einem Umsatze von Fr. 26951391.63 (E. Meisterhans, Die Raiffeisenschen Kreditgenossenschaften in der Schweiz, Dissertation, Zürich 1923, Seite 120).

[2] Bundesgerichts-Entscheid vom 3. Februar 1919 in Sachen Elektrizitätswerk Davos A.-G. contra Kanton Graubünden.

nicht erwähnt. Es ist jedoch anzunehmen, daß die Konsumvereine mit der Höchsttaxe von Fr. 80.— belegt wurden[1].

Im Gegensatz zur „Droit fixe" steht die „Droit proportionnel", die die Besteuerung des Geschäftsertrages darstellt. Sie wird auf dem Reinertrag erhoben. Dieser wird durch Schätzung festgestellt und zwar nach einem bestimmten Prozentsatz des Betriebskapitals[2].

Nach einem Gesetz vom 11. Mai 1916 steht den Genossenschaften jedoch die Freiheit zu, ihre Deklarationen mit der Buchführung zu belegen. An Hand derselben kann der genaue Reinertrag festgestellt werden. Nach Angabe der Steuerverwaltung sind die Rückvergütungen in der steuerbaren Summe inbegriffen. Die Praxis scheint indessen nicht einheitlich und konstant gewesen zu sein, was wahrscheinlich gerade darauf zurückzuführen ist, daß die Vorlage der Bücher nicht obligatorisch war[3].

In einem Urteil der Rekursbehörde war dem Begehren um Steuerbefreiung der Rückvergütungen nicht entsprochen worden[4].

II. Das neue Steuergesetz vom 24. November 1919 ist nicht nur deshalb entstanden, weil das alte die vermehrten Bedürfnisse des Staates nicht mehr zu decken in der Lage war, sondern dessen Zustandekommen ist teilweise auch der Erkenntnis zu verdanken, daß das veraltete System sich auch mit den Forderungen der „justice distributive" nicht mehr im Einklang befand[5].

Das Resultat der Gesetzesreform, die unter diesem Gesichtspunkte durchgeführt wurde, war der Übergang zur allgemeinen Vermögenssteuer mit einer ergänzenden Erwerbssteuer, die Sonderbesteuerung der juristischen Personen mit Ausnahme gewisser Genossenschaften, sowie die Einführung der Progression bei Vermögens- und Einkommenssteuer.

Die Spezialbesteuerung der juristischen Personen besteht in der bekannten Besteuerung des Kapitals an Stelle des Vermögens und des Ertrages an Stelle des Erwerbs. Sie trifft die Aktiengesellschaften und Genossenschaften, findet aber nicht auf alle Genossenschaften dieselbe Anwendung, indem nach Art. 23 die land-

---

[1] Nach Erhebungen des Verbandes schweizerischer Konsumvereine.

[2] „Le capital d'exploitation une fois établi, il en est fixé le rapport net à raison d'un tant pour cent, et ce rapport net est ajouté, s'il y a lieu, à l'évaluation du gain personnel". Artikel 24, al. 1.

[3] So versteuerte bis 1918 der Verbandsverein Freiburg des Verbandes schweizerischer Konsumvereine seine Rückvergütungen nicht, da die Deklaration desselben ohne Nachprüfung der Rechnungsführung akzeptiert wurde, während die Vereine in Bulle und Broc diese versteuern mußten (Erhebungen des Verbandes schweizerischer Konsumvereine 1919).

[4] Urteil vom 15. Dezember 1915 in Sachen Konsumverein Murten (Kopie des Urteils beim Verband schweizerischer Konsumvereine).

[5] Message du Conseil d'Etat au Grand Conseil, du 5 Mai 1919.

wirtschaftlichen Konsum- und Versicherungsgenossenschaften wie die natürlichen Personen besteuert werden. Dies hat zur Folge, daß deren Steuer nach dem absoluten Betrag des Überschusses durch Anwendung der progressiven Steuersätze sowohl für Vermögen als auch für Erwerb bestimmt wird.

1. Die Kapitalsteuer. Als steuerbares Kapital wird angesehen:
A. für die Versicherungsgenossenschaften das Garantiekapital;
B. für die Genossenschaften die Gesamtsumme der einbezahlten Anteile.

Daß die Reserven steuerpflichtiges Kapital darstellen, ist wohl für die Aktiengesellschaften, nicht dagegen für die Genossenschaften ausdrücklich statuiert. Letztere werden analog zu den Aktiengesellschaften sowohl für das Anteilscheinkapital als auch die Reserven und anderen Fonds besteuert[1]. Der feste Kapitalsteuersatz beträgt Fr. 1.— $^0/_{00}$.

2. Die Gewinnsteuer wird vom Reinertrag erhoben. Als solcher wird betrachtet der Aktivüberschuß der Gewinn- und Verlustrechnung nach Abzug des Saldovortrages des letzten Betriebsjahres sowie des Betrages der im vorausgehenden Jahre bezahlten Steuern. Zugerechnet werden die vor der Festsetzung des Aktivüberschusses vorgenommenen Gelderhebungen, die zu Ankäufen und Verbesserungen sowie auch Kapitalrückzahlungen dienten. Ausdrücklich von der Steuer befreit sind auch die Beträge, die an soziale oder wohltätige Werke ausgerichtet werden, die ihren Sitz im Kanton haben.

Die Steuer beträgt $^4/_{10}$ soviel Prozente des Reingewinnes, als dieser in Prozenten des Kapitals mit Einschluß der Reserven ausmacht, im Maximum $10\,^0/_0$ des Gewinns.

Wie erwähnt erfahren die landwirtschaftlichen Genossenschaften, die Konsumgenossenschaften und die Versicherungsgesellschaften auf Gegenseitigkeit eine von den übrigen Genossenschaften verschiedene Behandlung, d. h. sie werden anstatt der Kapital- und Ertragssteuer der Vermögens- und der Erwerbssteuer unterworfen und genau wie die physischen Personen besteuert[2].

Die Vermögenssteuer umfaßt das gesamte Vermögen mit Ausnahme des Mobiliars, gewerblichen Inventars, der Werkzeuge, des Viehs und der Fahrhabe sowie der Warenvorräte.

Zur Festsetzung des steuerbaren Vermögens werden alle Schulden, ob pfandversichert oder nicht, von den Aktiven abgezogen, jedoch nur insoweit, als ihre Gesamtsumme den Wert der nicht steuerbaren Vermögensbestandteile übersteigt, mit anderen Worten die Schulden

---

[1] Laut Mitteilung der kantonalen Steuerverwaltung.
[2] Artikel 23, al. 2.

werden zuerst mit den letzteren verrechnet und nur mit dem diese übersteigenden Betrage an den steuerbaren Aktiven in Abzug gebracht[1].

Im Gegensatz zu den der Kapitalsteuer unterstellten Genossenschaften ist für die die Vermögenssteuer entrichtenden Genossenschaften der Steuersatz progressiv. Er beginnt bei einem Minimum von 1,5 $^0/_{00}$, um bei Fr. 700000.— und mehr Vermögen 4,8 $^0/_{00}$ zu erreichen.

Die Erwerbssteuer. Die Genossenschaften des Art. 23 al. 2 entrichten diese vom „Gewinn, der aus einem Handelsgeschäft, einem Gewerbe oder einem landwirtschaftlichen Betrieb herrührt (Art. 13, Ziffer 3).

Die Ermittlung desselben geschieht dadurch, daß vom Einkommen gewisse Abzüge gemacht werden; diese sind:

1. Alle zur Hervorbringung des Gewinnes aufgewandten Kosten, wie Unkosten, Betriebskosten usw.;
2. die geschäftsmäßig nach der Praxis begründeten Abschreibungen;
3. die Beiträge an Unfall- und Hilfskassen, insofern dieselben von amtswegen gewissen Kategorien von Angestellten und Arbeitern auferlegt sind und keine Ersparnis bilden, über welche der Beitragspflichtige unter Umständen frei verfügen kann.

Während die übrigen Genossenschaften den Betrag der im vorausgegangenen Jahre bezahlten Steuern von ihrem Rohgewinn abziehen können, gilt bei der Erwerbssteuer der Grundsatz, daß die Steuern keine Unkosten darstellen. Hierdurch sind die landwirtschaftlichen und Konsumgenossenschaften gegenüber den ersteren wesentlich schlechter gestellt, was die Folge der Unterwerfung derselben unter die für die physischen Personen aufgestellten Grundsätze ist.

Trotzdem die Progression bei der Erwerbssteuer ziemlich akzentuiert ist — 0,6 bis 4,8 $^0/_0$ —, so belastet sie diese Genossenschaften in weit geringerem Maße, als dies der Fall wäre bei der Besteuerung des Ertrages nach dem Rentabilitätsverhältnis, das für die Aktiengesellschaften und anderen Genossenschaften maßgebend ist.

3. Genf.

Am 3. Juni 1923 ist vom Genfer Volk ein Steuergesetz genehmigt worden, dessen hauptsächlichste Neuerung darin besteht, daß der Kanton von diesem Zeitpunkte an die ihm bisher fremd gewesene Einkommenssteuer und zugleich eine besser ausgebaute, letztere ergänzende Vermögenssteuer erhebt.

---

[1] Steuerbare Aktiven . . Fr. 46000.—
Steuerfreie Aktiven . . Fr. 13000.—
Passiven . . . . . Fr. 25000.—
Steuerbares Vermögen Fr. 46000.— — (25000 — 13000) = Frs. 34000.—.

Damit hat in diesem Kanton auch die Genossenschaftsbesteuerung neue Formen aufgenommen. Unter der alten Ordnung belastete der Kanton die Genossenschaften nur mit der Immobiliarsteuer[1] (Schuldenabzug bis Fr. 50000.—), sowie einer Art Gewerbesteuer, welche sowohl das Anteilschein- als auch das Reservekapital umfaßte. Die von physischen Personen verlangte Mobiliarsteuer waren die Genossenschaften und andere juristische Personen nicht schuldig, was deshalb erklärlich ist, weil diese Steuer eine modifizierte Fortsetzung der alten „taxe des gardes" — Wehrsteuer[2] — darstellte, die ihrer Natur nach nur von lebenden Personen erhoben werden konnte. Daneben bestunden allerdings sog. „taxes fixes", eine Art von verschiedenen Gemeinden erhobene Patentsteuer, die sich nach äußeren Merkmalen richtete, wie z. B. nach Anzahl der Verkaufslokale, Rückvergütung usw.[3] Wie aber bereits erwähnt, war dies keine kantonale Abgabe.

Das Gesetz vom 24. März 1923 hat das Prinzip der Sonderbesteuerung der juristischen Personen aufgenommen. An Stelle der Einkommens- und der Vermögenssteuer werden die Genossenschaften mit der Reinertragssteuer (bénéfice net) und einer Kapitalsteuer taxiert; diesen beiden schließt sich die Ergänzungssteuer von den Immobilien an (impôt immobilier complémentaire), welche aber nicht nur von den Genossenschaften, sondern überhaupt auf allem Grundbesitz erhoben wird.

1. Die Ertragssteuer zeichnet sich, was ihre Anwendung auf die Genossenschaften anbetrifft, dadurch aus, daß sie nicht in allen Fällen, d. h. von sämtlichen Subjekten, in gleicher Weise erhoben wird. Das Gesetz scheidet diejenigen Genossenschaften aus der allgemeinen Besteuerung aus, die keinen Gewinnzweck verfolgen — „Les sociétés coopératives et les associations qui n'ont pas un „but lucratif"[4] —. Dies hat den Zweck, auf solche Genossenschaften einen besondern Steuersatz anzuwenden, nämlich 5 % vom Reinertrag, ohne Progression. Gewinnzweck verfolgende Assoziationen entrichten dagegen mit den Aktiengesellschaften halb soviel Prozent des Gewinnes als dieser Prozent des Kapitals und der Reserven ausmacht. Eine Schwierigkeit dürfte darin liegen, diese Ausscheidung nach Zweck der Unternehmung in zweckmäßiger Weise vorzunehmen. Das Gesetz knüpft zwar der vorerwähnten Bestimmung eine weitere Bedingung an, nämlich die, daß der jährliche Kapitalzins fest sei

---

[1] Loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887.

[2] Gerloff, Die kantonale Besteuerung der Aktiengesellschaften, Bern 1906, Seite 15, und nach diesem, Schanz, Steuern der Schweiz, IV, Seite 216.

[3] Nach Angaben der Finanzdirektion.

[4] Artikel 73[4].

und 4 % nicht übersteige. Trifft diese Voraussetzung zu, so ist die Ertragssteuer nur von dem diesen Zins übersteigenden Betrag zu entrichten. Dieser Bedingung kann ohne weiteres eine große Anzahl von Genossenschaften genügen, da unter solchen der fixe Kapitalzins zum landesüblichen Fuße oder darunter üblich ist. Es können anderseits aber auch Genossenschaften höhere Zinse ausrichten, ohne einen Gewinnzweck zu verfolgen[1].

Konsumgenossenschaften haben keinen Gewinnweck, wenn sie ihren Mitgliedern eine Rückvergütung ausrichten, die in Wirklichkeit als „Zuvielerhobenes" — trop perçu — erscheint. In solchen Fällen sollen die erzielten Gewinne das Nötige, um die Unkosten zu decken und normale Reserven zu speisen, sowie Spezialfonds zu gründen, nicht übersteigen[2]. Eine Steuerbefreiung der Rückvergütungen wird nicht anerkannt. — Dagegen sind Einlagen in Wohlfahrts- und Fürsorgefonds nicht abgabepflichtig, sofern diese ihrerseits von der Kapitalsteuer befreit sind (Art. 67).

2. Kapitalsteuer. Neben der Ertragssteuer kommt eine Kapitalsteuer zur Erhebung. Sie trifft nach Art. 66[2] das einbezahlte Kapital und das Garantiekapital der Genossenschaften und Gegenseitigkeitsgesellschaften, sowie Reserve- und Amortisationsfonds, und zwar einbezahltes Kapital zu 1 %, nicht einbezahltes zu ½ %. Ausgenommen sind Fonds zu Wohlfahrts- und Fürsorgezwecken, unter der Bedingung, daß diese unter einer von der Gesellschaft getrennten Form errichtet sind, so daß weder Kapital noch dessen Ertrag dem Zweck entfremdet werden können (Art. 69).

3. Die Immobilienergänzungssteuer ist als Objektsteuer zu denken, indem der Schuldenabzug schlechtweg ausgeschlossen ist. Während sie prinzipiell 1 % des Schätzungswertes beträgt, so ist dieser Satz für die moralischen Personen gehörenden Immobilien auf 1½ bzw. 2 % erhöht. Der niedere Satz kommt denjenigen juristischen Personen zugute, die keinen Gewinnzweck verfolgen, sowie den reinen Immobilien-Gesellschaften. Die Konsumgenossenschaften entrichten 1½ %[3]. Gänzliche Steuerfreiheit ist dagegen den Immobiliengenossenschaften des Titels XXVII O.R. zugestanden, deren Statuten eine Verteilung des Gewinnes an die Mitglieder ausschließen (Art. 78). — Zu dieser Steuer ist zu bemerken, daß sie

[1] So schreiben die Normalstatuten für die Schweizerischen Raiffeisenkassen eine mögliche, aber maximale Kapitalverzinsung von 5 % vor. Da überdies jedes Mitglied nur einen Anteil haben kann, kann bei diesen Genossenschaftsbanken von Gewinnzweck kaum gesprochen werden. Vergleiche E. Meisterhans, Die Raiffeisenschen Kreditgenossenschaften in der Schweiz, Dissertation Zürich 1923, besonders Seiten 57 ff.

[2] Laut Angaben des Finanzdepartements.

[3] Laut Mitteilung des Finanzdepartements.

zusammen mit der Kapitalsteuer eine doppelte Belastung des Grundbesitzes provoziert, indem letztere schon im besteuerten Genossenschaftskapital und den Reserven vertreten ist. Da die Ergänzungssteuer jedoch von allen Subjekten bzw. von allem Grundbesitz erhoben wird, ist vom genossenschaftlichen Standpunkt aus dagegen nichts einzuwenden.

4. St. Gallen.

Die Frage, wie anonyme Gesellschaften zu besteuern seien, hat sich in diesem Kanton schon sehr früh gestellt und bei jedem Versuche, die Steuergesetzgebung zu revidieren, aufgedrängt. Sie sollte ein erstes Mal bei der Steuergesetzrevision des Jahres 1861 dahingehend beantwortet werden, daß diese Gesellschaften, die bisher die Steuer verweigert hatten, in Zukunft zur Besteuerung herangezogen wurden[1]. Bei dieser, wie auch bei mehreren folgenden Reformbestrebungen, war naturgemäß das Hauptaugenmerk auf die Aktiengesellschaften gerichtet und die Debatten hatten stets diejenige Frage zum Gegenstand, die noch heute, wenigstens vom wirtschaftlichen Standpunkte aus, oft angeschnitten wird, nämlich die der Rechtmäßigkeit und Billigkeit der gleichzeitigen Besteuerung von Gesellschaft und Aktionär. — Es scheint deshalb als sehr natürlich, daß in diesem Kanton verhältnismäßig früh zu einer Sonderbesteuerung der juristischen Personen Zuflucht genommen wurde, die dann in den Kriegs- und Nachkriegsjahren im Prinzip von mehreren Kantonen nachgeahmt werden sollte.

Durch das Gesetz vom 24. November 1903 kommt dem Kanton St. Gallen das Verdienst zu, als einer der ersten Kantone die Notwendigkeit erkannt zu haben, daß für die Besteuerung der juristischen Personen besondere Bestimmungen aufgestellt werden müssen, wenn sich diese der Leistungsfähigkeit dieser Gesellschaften anpassen soll. Es ist indessen gleich hier darauf aufmerksam zu machen, daß die Besteuerung der Aktiengesellschaften ihre Schatten auf diejenige der Genossenschaften geworfen hat, wovon in den folgenden Ausführungen die Rede sein wird.

Nach dem Gesetz betreffend die direkten Staatssteuern vom 24. November 1903 und dem ersten Nachtragsgesetz zu demselben vom 30. November 1916 erfolgt die Besteuerung der Genossenschaften mit einer Vermögens- und einer Einkommenssteuer, die allgemein den von natürlichen Personen erhobenen Steuern gleichen, von diesen dagegen in bezug auf den Steuersatz wesentlich abweichen und an die heute verschiedenenorts eingeführten Spezialsteuern vom Kapital und Ertrag erinnern.

[1] Schanz, Die Steuern der Schweiz, Bd. II, Seite 318.

A. Bis zum Jahre 1917 kam für die Genossenschaftsbesteuerung das Gesetz von 1903 durch seine Artikel 16 bis 26 zur Anwendung. Diese betreffen die Besteuerung der Aktiengesellschaften und Erwerbsgenossenschaften, wobei unter der Bezeichnung „Erwerbsgenossenschaften" alle Genossenschaften verstanden waren. Diese versteuerten das einbezahlte Genossenschaftskapital, sowie die Reserve- und die denselben ähnlichen Fonds einerseits, das Einkommen anderseits. Die Vermögenssteuer war nicht progressiv und betrug Fr. 2.— vom Tausend. Eine Reduktion des Steuerkapitalansatzes erfolgte dann, wenn ein Unternehmen den Nachweis leistete, daß die Aktien- bzw. Anteilscheine von den Inhabern im Kanton versteuert wurden. In dieser Bestimmung unterscheidet sich die proportionale Vermögenssteuer des Kantons St. Gallen von der modernen Kapitalsteuer der Gesellschaften in verschiedenen Kantonen, die auf die Versteuerung des einzelnen Anteils durch den Teilhaber keine Rücksicht nimmt. Für die Genossenschaften mag diese Verfügung keine großen Vorteile bieten oder Erleichterungen schaffen, da für sie der Nachweis der Versteuerung einer Menge kleiner Abschnitte des Anteilscheinkapitals stets schwer fallen wird.

Die Einkommenssteuer ist als Erwerbssteuer aufzufassen, der Einlagen in Reserve- und ähnliche Fonds, Vermögensvermehrungen wie Anschaffungen, Verbesserungen usf., die an die Genossenschafter ausgerichteten Dividenden und Gewinnanteile, Tantièmen und Gratifikationen unterworfen sind. In Abzug kommen dagegen 4% des nach Art. 20 besteuerten Vermögens, sowie Zuwendungen zu gemeinnützigen Zwecken. Der Steuersatz variiert von 0,5 bis 15% und beträgt soviel Prozente des Einkommens, als der für das verflossene Jahr an die Aktionäre, bzw. Genossenschafter verteilte Gewinn Prozente des Aktien- bzw. Genossenschaftskapitals ausmacht. Von dieser Steuerberechnungsart sind die Konsumgenossenschaften sehr stark betroffen worden. Eine Umfrage des Finanzdepartements des Kantons St. Gallen bei 19 Kantonen, wie viel eine Genossenschaft, die in St. Gallen Fr. 8094 — Steuern entrichtet, in jenen zu zahlen hätte, ergab folgendes Bild von der Steuerbelastung der Konsumvereine[1]:

Basel-Stadt	Fr. 177.—	Schaffhausen	Fr. 2431.—
Neuenburg	„ 622.—	Luzern	„ 2651.—
Waadt	„ 796.—	Solothurn	„ 3333.—
Zürich	„ 940.—	Bern	„ 3958.—
Obwalden	„ 1170.—	Zug	„ 4292.—
Appenzell I.-Rh.	„ 1230.—	Appenzell A.-Rh.	„ 4502.—
Uri	„ 1663.—	Wallis	„ 5320.—
Glarus	„ 1734.—	Thurgau	„ 5359.—
Aargau	„ 1980.—	St. Gallen	„ 8094.—
Genf	„ 2272.—	Graubünden	„ 9625.—

[1] Abgedruckt im Schweizerischen Konsumverein, No. 29, 1916, Seite 332.

Dieser Vergleich läßt die sehr hohe Belastung der Genossenschaften im Kanton St. Gallen deutlich erkennen. Ihre Nichtberechtigung ergibt sich aber besonders daraus, daß, was die Aktiengesellschaften anbetrifft, der Kanton St. Gallen an „Milde" nur von sechs Kantonen übertroffen wurde[1]. Dieses Mißverhältnis ist zweifellos die Folge der Unterstellung der Genossenschaften unter die für die Aktiengesellschaften geschaffenen Bestimmungen[2].

B. Die Folgen des Krieges haben auch den Kanton St. Gallen veranlaßt, nach neuen Einkommensquellen zu tasten. Ein erster Schritt in dieser Richtung wurde in bezug auf die Besteuerung der anonymen Erwerbsgesellschaften getan. Den Abschluß der Bestrebung, diese steuerlich stärker zu erfassen, bildet das I. Nachtragsgesetz zum Gesetz über die direkten Steuern, vom 30. November 1916.

Das Werden desselben hat im Kanton St. Gallen hauptsächlich betreffend die Genossenschaften großen Debatten gerufen, indem die Konsumvereinsanhänger einerseits gegen jede stärkere Besteuerung Sturm liefen, anderseits aber gegenteils die Revision benützen wollten, ihren Begehren auf Steuererleichterungen Durchbruch zu verschaffen.

Der erste regierungsrätliche Entwurf vom 3. Februar 1916 sah eine Vermögenssteuer vor, deren Satz von $2^1/_2$—$4\,^0/_0$ ansteigen sollte, je nach dem Verhältnis des Kapitals zum verteilten Reingewinn. Neben der Schulsteuer von $1\,^0/_0$ sollten die Erwerbsgesellschaften ein weiteres Prozent vom Einkommen zugunsten der politischen Gemeinden opfern.

Die genossenschaftlichen Proteste gegen die Vorlage blieben nicht aus; denn was bei der Besteuerung des Erwerbes schon längst Tatsache war, sollte nun für das Vermögen nicht mehr ausbleiben, nämlich die Besteuerung desselben nach dem Rentabilitätsprinzip, was die Anwendung des höchsten Satzes von $4\,^0/_0$ in den meisten Fällen zur Folge gehabt haben müßte.

Der st. gallische Detaillisten-Verband, der zur Vorlage Stellung genommen hatte, gab der Meinung Ausdruck, daß eine weitergehende Steuerbelastung der Konsumvereine nicht zu empfehlen sei[3]. Schließlich, nachdem der Regierungsrat seinen Entwurf zurückgezogen hatte, einigte sich die großrätliche Kommission dahingehend, daß die neuen Vorschriften kurzweg auf die Genossenschaften, bzw. Konsumvereine

---

[1] Schweizerischer Konsumverein, No. 29, 1916, Seite 332.

[2] Nach dem Jahresbericht des Finanzdepartements entrichteten folgende Firmen des Kantons St. Gallen die höchsten Einkommensteuern (1908): Feldmühle Rorschach Fr. 40696.—, Konsumverein St. Gallen Fr. 25684.—, Schweizerischer Bankverein St. Gallen Fr. 21031.—, „Helvetia" Versicherungs-Gesellschaft St. Gallen 18596.—, Kreditanstalt St. Gallen Fr. 18538.—, Arbeiterkonsumverein Rorschach Fr. 13772.— (Zürcher-Post, 26. Juni (1909).

[3] Schweizerischer Konsumverein, 1916, No. 48, Seite 571.

nicht anzuwenden seien. Die folgenden Verhandlungen führten zu einem Kompromiß-Entwurf, der in der Hauptsache nur die Hälfte der Rückvergütungen treffen wollte. Weitere Anträge gingen weniger weit. Das Schlußresultat, wie es im Nachtragsgesetz zum Ausdruck kommt, hat den auf „Selbsthilfe beruhenden Genossenschaften" eine fühlbare Entlastung gebracht.

Was die Neuordnung anbelangt, so ist sie wesentlich auf den Grundsätzen des Gesetzes von 1903 aufgebaut. Eine wichtige Änderung besteht in der Einführung der Progression für die Vermögenssteuer der juristischen Personen und in der Einkommenssteuer von 1 % zugunsten der politischen Gemeinden.

„Für die auf Selbsthilfe beruhenden Aktiengesellschaften und „Erwerbsgenossenschaften (Konsumvereine, landwirtschaftliche Ge„nossenschaften und dergleichen)"[1], beträgt der Vermögenssteueransatz Fr. 2.50 vom Tausend ohne Progression.

Bei der Einkommensbesteuerung ist die Steuerfreiheit der Rückvergütungen nicht anerkannt worden. Dagegen beträgt der Maximalansatz für diese auf Selbsthilfe beruhenden Genossenschaften nicht 15 (wie bei den übrigen Gesellschaften), sondern nur 8 %, vermehrt um je ein Prozent für Schul- und Gemeindesteuer.

Die nachfolgende Tabelle gibt eine Übersicht über die Steuerbelastung der st. gallischen Konsumvereine, wie sie sich aus dem alten Gesetz ergab, wie sie sich aus den verschiedenen Entwürfen und Anträgen gestellt hätte und endlich wie sie durch das neue Gesetz zustande kommt[2]:

	Vermögen Fr. 1600000.—		Einkommen Fr. 730000.—				Totalsteuer
			Rückvergütungen Fr. 700000		Übrige Überschüsse Fr. 30000		
	Ansatz %	Betrag Fr.	Ansatz %	Betrag Fr.	Ansatz %	Betrag Fr	Fr.
Altes Gesetz	2	3200	16	112000	16	4800	120000
Entwurf des Regierungsrats	4	6400	17	119000	17	5100	130500
Kommissions-Entwurf . .	2	3200	16	112000	16	4800	120000
Kompromiß	2½	4000	8½	59500	17	5100	68600
Antrag Biroll	2½	4000	11⅓	79300	17	5100	88400
Antrag Huber	2½	4000	12	84000	12	3600	91600
Neues Gesetz	2½	4000	10	70000	10	3000	77000

[1] Vergleiche Seite 16ff.
[2] Aus dem Schweizerischen Konsumverein, 1917, No. 1, Seite 2.

5. Tessin.

Das Steuergesetz vom 11. Dezember 1907 — legge tributaria — unterstellt die juristischen Personen mit Einschluß der Genossenschaften einer von der Besteuerung der natürlichen Personen abweichenden, mit der in verschiedenen Kantonen üblichen Sonderbesteuerung derselben vergleichbaren Steuer von der „sostanza“ und der „rendita“. Von der gewöhnlichen Besteuerung unterscheidet sich diese Gesellschaftssteuer hauptsächlich durch ihren Steuersatz, der, was das Vermögen anbetrifft, proportional ist, dagegen für den Ertrag von dessen prozentualem Verhältnis zum Kapital abhängt.

Während unter der „sostanza“ der natürlichen Personen die Immobilien, Kapitalien, Mobilien, Viehhabe, Gerätschaften, Warenvorräte usw. nach Abzug der Schulden zu verstehen sind, so trifft dies nicht zu für die Genossenschaften. Deren Vermögenssteuer ist zu $2\,^0/_{00}$ von ihrem Gesellschaftskapital und den Reservefonds zu entrichten, wie sich diese aus der nach obligationenrechtlichen Vorschriften aufgestellten Bilanz des jeweiligen letzten Rechnungsabschlusses ergeben (Art. 9).

Von der Gesetzesvorschrift scheint die Praxis wesentlich abzuweichen. Danach werden Genossenschaften für ihr Anteilscheinkapital und die Reserven, vermehrt um Immobilien- und bewegliche Werte, nach Abzug der hypothezierten Schulden bis zum Betrage des Grundbesitzwertes besteuert, wobei auch die progressiven Sätze von $2—4\,^0/_{00}$ zur Anwendung kommen sollen[1].

Über die Steuer auf dem Ertrage — „rendita“ — ist gesagt, daß sie von jedem Ertrage des Handels und der Industrie erhoben werde nach Berücksichtigung eines Abzuges von $4\,^0/_0$ der investierten und versteuerten Kapitalien. Dieser Ertrag ist nach den Grundsätzen des Obligationenrechts festzustellen und muß Dividenden, Beteiligungen der Verwaltung sowie Einlagen in Reserve- und Spezialfonds enthalten. Für den Zinsabzug von $4\,^0/_0$ wird unter Kapital nur das Gesellschaftskapital unter Ausschluß der Reserven verstanden. — Das Gesetz sieht für die Genossenschaften die gleichen Steuersätze vor wie für die Aktiengesellschaften. Sie richten sich nach dem prozentualen Verhältnis des Ertrages zum Kapital. Die Praxis hat jedoch auch hier andere Wege eingeschlagen[2]. Sie wendet in der Genossenschaftsbesteuerung die Steuersätze für die physischen Personen an, die von $^1/_2—8\,^0/_0$ steigen, woraus den Genossenschaften eine nicht zu unterschätzende Steuererleichterung erwächst.

---

[1] Nach Erhebungen des Verbandes schweizerischer Konsumvereine im Jahre 1919.

[2] Laut Mitteilung des Konsumvereins Bellinzona an den Verband schweizerischer Konsumvereine, Basel.

Eine Vergünstigung ist im weiteren denjenigen Genossenschaften gewährt, deren Zweck Erzeugung und Verbrauch landwirtschaftlicher Produkte ist. Sie haben in diesem Falle sowohl vom beweglichen Vermögen als auch vom Ertrage während der ersten zwei Betriebsjahre keine Steuern zu entrichten. Die gleiche Steuerfreiheit ist denjenigen Aktiengesellschaften zugestanden, deren Zweck im Betriebe einer Industrie besteht.

6. Wallis.

Die jüngste Steuerreform im Kanton Wallis hatte durch das „Dekret vom 15. Januar 1921, welches das Finanzgesetz vom 10. November 1903 und das Gesetz vom 19. Mai 1899 über die Kontrolle der Mobiliarsteuer abändert und das Gesetz vom 24. November 1900 über den Abzug der Schulden aufhebt", einen vorläufigen Abschluß gefunden. Es sollte dieses die Besteuerung in der Übergangsperiode regeln, nämlich bis ein vollständig revidiertes Finanzgesetz erlassen werden konnte. Ein solches mußte aber spätestens bis zur Novembersession dem Großen Rate unterbreitet werden[1].

Wir werden uns demnach mit der Besteuerung der Genossenschaften befassen, wie sie bis 1921 nach dem Finanzgesetz von 1903 gehandhabt wurde, sodann deren Regelung in der Übergangsperiode nach dem Dekret von 1921 darstellen und endlich die im Entwurf vorgesehene Lösung erwähnen.

a) Der Zustand bis 1921.

Nach dem Finanzgesetz vom 10. November 1903 erhebt der Kanton Wallis als hauptsächliche Steuern

1. eine Vermögenssteuer,
2. eine Einkommenssteuer,
3. eine Gewerbesteuer.

Die Vermögenssteuer, nicht etwa eine allgemeine, erfaßt das Grundeigentum einerseits, die inner- oder außerhalb des Kantons angelegten Schuldforderungen, Aktien, Obligationen, Anteils- und Beitragsscheine von Gesellschaften, sowie anderen bestimmbaren Werte andererseits.

Der Einkommenssteuer unterstellt sind die Renten, Pensionen, Gehälter, Honorare und Besoldungen, sowie der Ertrag auswärtiger Liegenschaften.

„Jede Ausübung einer Industrie, eines Handels, Berufes, selbst „auf dem Gebiete der Wissenschaft und Kunst, eines Gewerbes,

[1] Artikel 15 des Dekrets.

„Handwerkes usw. sowie des Lohndienstes, insofern derselbe nicht „die Einkommenssteuer bezahlt, ist der Gewerbesteuer unterworfen."

Die Vermögenssteuer wird vom Grundeigentum nach Abzug der Hypothekarschulden sowie vom Mobiliarvermögen erhoben. Als Mobiliarvermögen der Genossenschaft gelten nicht die in ihrem Besitz sich befindlichen, nach Art. 20 aufgezählten Kapitalien, sondern das gesamte „Gesellschaftsvermögen", die Reserveanlagen, Amortisations- und anderen Fonds abzüglich des Grundkapitals[1]. Daß hierin eine Doppelbesteuerung liegen kann, wenn Teile dieser Reserven in den bereits versteuerten Immobilien investiert sind, soll hier nur erwähnt werden. Zwecks Erhebung der Gewerbesteuer sind die verschiedenen Berufe, Handels- und Industriezweige in Klassen eingeteilt und für dieselben Taxen aufgestellt. „Die Anwendung der „Klassenskala erfolgt von Fall zu Fall mit Berücksichtigung der „Höhe des Industrie- und Gründungskapitals, der Geschäfts- „ausdehnung und des mutmaßlichen Reingewinns. Die auferlegte „Taxe kann 4 % dieses Reingewinns nicht übersteigen" (Art. 25, al. 3 und 4). Als Reingewinn wird der gesamte rechnungsmäßige Überschuß unter Hinzurechnung der bezahlten Steuern verstanden. Der Konsumvereine ist in der Klasseneinteilung nicht gedacht. Da diese aber öffentlich Rechnung ablegen und die Festsetzung des Überschusses oder „Reingewinns" genau erfolgen kann, liegt es nahe, daß für dieselben der Maximalansatz von 4 % zur Anwendung gelangt[2, 3].

b) Der gegenwärtige Zustand.

Durch das Dekret vom 15. Januar 1921 schien die Besteuerung der juristischen Personen vom veralteten Objektsteuersystem in ganz neue, moderne Bahnen geleitet zu werden. Für die Aktiengesellschaften und Genossenschaften waren nämlich an Stelle der früheren Vermögens- und Gewerbesteuer die Kapitalsteuer und Ertragssteuer getreten. Das Dekret macht, analog den Fiskalgesetzgebungen von Zürich, Basel-Stadt, Freiburg usw., einen Unterschied zwischen einzelnen Genossenschaftsarten und den Aktiengesellschaften und den diesen ähnlichen Genossenschaften, ohne aber in der Sonderbehandlung einzelnen dieser Kantone restlos zu folgen.

Es betrifft die landwirtschaftlichen Genossenschaften, Konsumgenossenschaften, Versicherungsgenossenschaften und Raiffeisenkassen,

---

[1] Auch Artikel 68: „Die im Kanton errichteten Gesellschaften haben für ihr Grundkapital weder dem Staate noch der Gemeinde Steuer zu entrichten".

[2] Von dieser Summe hatte der Konsumverein Martigny 4 % Gewerbesteuer abzuliefern.

[3] Nach Mitteilung des Finanzdepartements wurde für die Genossenschaften tatsächlich die Höchsttaxe von 4 % angewendet.

die gemäß den für die natürlichen Personen vorgesehenen Steuersätzen besteuert werden. Die hauptsächliche Folge hiervon ist die, daß dieselben anstatt die Kapitalsteuer die progressive Vermögenssteuer zu entrichten haben, und daß die Steuer vom Reinertrag nicht nach dessen Verhältnis zum Kapital, sondern nach dem ebenfalls progressiven Satz der Erwerbssteuer erhoben wird.

Der Vermögenssteuer untersteht nach Art. 5 das gesamte Reinvermögen, welches sich nach Abzug aller Hypothekar- und Chirographarschulden vom Bruttovermögen ergibt. Die Praxis besteuert aber die Genossenschaften durch einen vom Gesetz abweichenden Modus. Für diese, bzw. die Konsumvereine, wird kein Reinvermögen ausgeschieden. Sie bezahlen die Vermögenssteuer auf den Reserven und den Immobilien. Dagegen sind sie berechtigt, für die auf ihren Immobilien haftenden Schulden das Abzugsbegehren einzureichen[1]. Die wenigen Vereine, die Immobilien besitzen, haben bis anhin kein solches gestellt[1].

Die Besteuerung der Immobilien als „unbewegliches", der Reserven als „bewegliches Vermögen" kann unter Umständen zu einer Doppelbesteuerung führen, dann nämlich, wenn die Reserven ganz oder teilweise in den ersteren investiert sind. Sie braucht aber nicht notwendigerweise aufzutreten, denn diese Besteuerungsart schließt unter gewissen Voraussetzungen die gegenteilige Wirkung in sich, nämlich eine nur teilweise Besteuerung des Vermögens: diese liegt dann vor, wenn, wie es bei den meisten Konsumvereinen im Wallis der Fall ist[1], keine Immobilien vorhanden sind und damit nur die Reserven besteuert werden. In diesem Falle sind die Anteilscheinkapitalien als Schulden, nicht als Eigenvermögen der Genossenschaft behandelt.

Die Ertragssteuer der landwirtschaftlichen und Konsumgenossenschaften, der Versicherungs- und Raiffeisenkassen wird nach Art. 7 und 8 bestimmt. Steuerpflichtig ist das Gesamteinkommen. Vom Rohgewinn sind in Abzug zu bringen:

1. alle zur Hervorbringung des Gewinnes aufgewandten Kosten, wie Unkosten, Betriebskosten sowie die im Kanton entrichteten Kantons- und Gemeindesteuern;
2. die geschäftsmäßig nach der Praxis begründeten Abschreibungen;
3. 6 % des im Geschäft arbeitenden Kapitals, sofern letzteres der Vermögenssteuer unterworfen ist. Der Zinsabzug bezieht sich jedoch nicht auf das Immobiliarvermögen, sondern allein auf die Reserven[1].

Die Rückvergütungen werden ebenfalls besteuert[1].

---

[1] Laut Mitteilung der Finanzdirektion.

Der Kapital- und Ertragssteuer unterliegen die übrigen Genossenschaften wie die Aktiengesellschaften. Erstere berechnet sich auf Grund von 1,5 ‰ der Gesamtsumme der einbezahlten Anteile sowie der Reserven und auf Grund von 1 ‰ der nicht einbezahlten Anteile.

Als Reinertrag gelten der Aktivsaldo der Gewinn- und Verlustrechnung unter Hinzurechnung aller vor Berechnung desselben ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht geschäftsmäßig begründete Unkosten oder Abschreibungen darstellen. Dagegen sind auch hier die im Wallis entrichteten Kantons- und Gemeindesteuern abzugsberechtigt.

c) Die Aussichten für die zukünftige Besteuerung der Genossenschaften.

Wie im Übergangsdekret vorgeschrieben war, hat der Staatsrat am 3. November 1922 den Entwurf eines vollständig revidierten Finanzgesetzes vollendet und dem Großen Rate unterbreitet. Dieser Entwurf lehnt sich im allgemeinen an die Ordnung in der Übergangszeit an. Dagegen will der Staatsrat von der Sonderbesteuerung der juristischen Personen in Zukunft absehen, „weil die Anwendung „dieser Art der Besteuerung für die Gemeindesteuer . . . zu große „Schwierigkeiten und Gefahren bieten würde“[1]. Es werden daher die Genossenschaften mit den übrigen juristischen Personen den Bestimmungen und Steuersätzen für die physischen Personen unterstellt.

Danach hätten die Genossenschaften die Vermögenssteuer vom unbeweglichen und beweglichen Vermögen nach Abzug von höchstens $^2/_3$ ihrer Passiven zu entrichten.

Die Erwerbssteuer trifft den Erwerb aus jeder Tätigkeit, die einen gewinnbringenden Zweck hat, wie die Ausübung eines Gewerbes, eines Handels, eines Berufes usw. Als Abzüge, die zur Ermittlung des Reingewinnes in Frage kommen, sind erwähnt: die Betriebskosten, die dem Kanton und den Gemeinden bezahlten Erwerbssteuern und die in der Geschäftspraxis üblichen normalen Abschreibungen.

Eine besondere Berechnungsart hat der Kanton Wallis in diesem Entwurf geschaffen, um einen gewissen Prozentsatz vom Betriebskapital von der Steuer zu befreien. Der Staatsrat „konnte einen „Abzug von 5 % des investierten Kapitals nicht ohne weiteres zu„lassen. Diese Verfügung hätte eine Steuerbefreiung für den Erwerb „für die bedeutenden Gesellschaften zur Folge gehabt, da das in„vestierte Kapital nicht im Kanton versteuert wird, weil die Aktionäre „da nicht steuerpflichtig sind“[2]. Um nicht durchweg einen be-

[1] Botschaft des Staatsrates an den Großen Rat, vom 3. November 1922, Seite 5.

[2] Botschaft an den Großen Rat, vom 3. November 1922.

stimmten Abzug gewähren zu müssen, richtet sich dieser nach der Rentabilität eines Unternehmens, d. h. wenn der steuerbare Erwerb 3 % des investierten Kapitals nicht übersteigt, so wird die Erwerbssteuer um die Hälfte, und wenn dieses Verhältnis nicht mehr als 5 % ist, um ein Viertel vermindert. Das investierte Kapital einer Genossenschaft umfaßt die einbezahlten Anteilscheine.

Der Entwurf kennt keine ausdrückliche Befreiung der Rückvergütungen. Diese würden demnach den Hauptbestandteil des Erwerbes eines Konsumvereins darstellen. Wenn daher die vorgeschlagene Lösung des Zinsabzuges für die physischen Personen und die Aktiengesellschaften und diesen ähnliche Gebilde als eine fortschrittliche bezeichnet werden kann, weil sie damit der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, der Rendite, Rechnung trägt, so ist, was die Genossenschaften anbetrifft, dasselbe zu sagen, was für die Spezialsteuer der juristischen Personen in anderen Kantonen, die sich gleichfalls nach dem Rentabilitätsverhältnis des Gewinns zum Kapital richtet, gilt. Beim Zinsabzug ist die Frage die, daß kein solcher mehr in Frage kommt, wenn der steuerbare Erwerb mehr als 5 % des Anteilscheinkapitals erreicht. Dieser Fall wird häufig bei Konsumvereinen eintreten, ebenfalls auch bei landwirtschaftlichen Genossenschaften, die über kein Anteilscheinkapital verfügen. Er zeigt hier wie dort die Unbilligkeit, die daraus resultiert, daß Wirtschaftsgebilde, die ihrem Zweck und Wesen nach von den Kapitalvereinigungen verschieden sind, schlechtweg nach den für diese letzteren passenden Grundsätzen besteuert werden.

Es ist bedauerlich, daß sich der Staatsrat heute nicht mehr jener Ausführungen erinnert, mit denen er bei der Schaffung des Finanzdekretes vom 15. Januar 1921 die Besteuerung der landwirtschaftlichen, Konsum- und Versicherungsgenossenschaften und der Raiffeisenkassen begründete. „Wenn die Genossenschaften im all-„gemeinen den Aktiengesellschaften gleichzustellen sind, von denen „sie sich nur durch die Organisation unterscheiden, während die „Grundsätze für die Anlage eines Spezialfonds (Genossenschaftskapital „oder Anteilscheine), für die Verantwortlichkeit der Aktionäre oder „Genossenschafter, für die leitenden Gesellschaftsorgane usw. die „gleichen sind, so muß man immerhin einen Unterschied machen „für die landwirtschaftlichen Genossenschaften, für die „Konsumgesellschaften, die Versicherungskassen auf Gegen-„seitigkeit und die Raiffeisenkassen“[1, 2].

Auch die frühere Gewerbesteuer tritt wieder auf, wird aber nur geschuldet, wenn sie nicht durch die Erwerbssteuer gedeckt ist.

---

[1] Der Staatsrat an den Großen Rat. Botschaft zum Finanzdekret (ohne Datum), Seite 15 (1920/21).

[2] Von uns hervorgehoben.

7. Zug.

Seit dem 1. Januar 1924 erfolgt die Besteuerung der Genossenschaften nach dem „Gesetz über die Bestreitung der Staatsauslagen vom 18. Dezember 1896“ in Verbindung mit dessen Abänderungsgesetz vom 17. November 1921, welches auf den 1. Januar 1924 in Kraft tritt. Von den zu erhebenden Abgaben sind als die Genossenschaften treffende Steuern die Vermögenssteuer und die Patentabgabe[1] zu nennen, während der Einkommens- und Erwerbssteuer nur dasjenige Einkommen unterworfen ist, welches nicht mit Patentabgabe belastet ist.

Während das Vermögenssteuersubstrat allgemein als „alles in „und außer dem Kanton befindliche Guthaben der Kantonsbewohner, „bestehe es in Mobilien oder Immobilien, gehöre es Privaten, Gesell„schaften, Erwerbsvereinen, Korporationen, Gemeinden, Klöstern, „Familien und übrigen Stiftungen der Kantonsbewohner, nach Abzug „aller darauf haftenden Schulden und Lasten“[2], bezeichnet wird, sind die Genossenschaften dem Staate für Kapital und Reserven abgabepflichtig. § 1 der Revision 1921 bestimmt diesbezüglich: „Als „Vermögen von Aktiengesellschaften, Kommandit-Aktiengesellschaften, „Genossenschaften und Vereinen werden das Grundkapital, sowie die „offenen und stillen Rückstellungen besteuert. Das nicht einbezahlte „Grundkapital wird zur Hälfte zur Steuer herangezogen“.

Diese von der Besteuerung der physischen Personen abweichende Besteuerung der juristischen Personen war schon dem Gesetze vom 1896 eigen. Grundsätzlich unterlagen der Vermögenssteuer auch dort das einbezahlte Kapital, sowie allfällige Reservefonds, und der Wert von sonstigen aus dem Geschäftsgewinne bestrittenen Vermögensanschaffungen[3], worunter die stillen Reserven zu verstehen sind. — Die Bestimmung, wonach die im Kanton wohnhaften Gesellschafter ihren Anteil am Gesellschaftsvermögen bei ihrer persönlichen Besteuerung in der Höhe des einbezahlten Betrages in Abzug zu bringen berechtigt sind, ist bei der Revision im Jahre 1921 nicht wieder aufgenommen worden. Ebenso unterdrückt worden ist eine Erleichterung zugunsten derjenigen Gesellschaften, welche der Patentsteuer unterworfen waren, darin bestehend, daß für deren Kapital „die Steuer nicht nach dem Ertrage, sondern

---

[1] Obgleich im Gesetze unter die „indirekten Steuern“ gereiht, handelt es sich bei der Patentabgabe mehr um eine in der Form einer Patentgebühr auferlegte Einkommens- oder Erwerbssteuer, als um eine Gebühr für die Bewilligung zum Gewerbebetriebe im Kanton, wie sie etwa ein Hausier- oder Marktpatent darstellt (vergleiche Bundesgerichtlicher Entscheid, Bd. 10, No. 3).

[2] § 11 des Gesetzes von 1896.

[3] § 13 des Gesetzes von 1896.

nach dem Nennwerte, eventuell nach dem herabgesetzten Werte", also dem Nominalwert des einbezahlten Kapitals zu erheben war[1].

Für die Berechnung der stillen Reserven hat sich die Taxationsbehörde an den Vergleich der bilanzmäßigen Vermögens-Bewertung mit den steuerrechtlichen Vorschriften (§ 1 der Revision) über die Bewertung der Vermögensstücke zu halten.

Daß die Patentsteuer nur eine besondere Form der Einkommenssteuer darstellt, geht schon daraus hervor, daß sie dieser letztern gleichgestellt ist, d. h. von einem steuerpflichtigen Rechtssubjekt können nicht die Patentsteuer und die Erwerbssteuer gleichzeitig bezogen werden; denn wer jene entrichtet, ist nicht erwerbssteuerpflichtig; sie ist aber auch ihrem ganzen Wesen nach eine Subjektsteuer in dem Sinne, daß sie, wenn auch nicht absolut, doch in gewissem Maße auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit abstellt; denn: „Handlungen oder in das Handelsfach mehr oder weniger „einschlagende, oder das letztere in sich aufnehmende Gewerbe, wie „Bankgeschäfte, industrielle Etablissements, Transportanstalten usw., „werden nebst der Stempel- mit einer Patentsteuer belegt und zu „diesem Zwecke je nach Erträglichkeit, Ausdehnung und dem „Kapitalumsatze in 4 Klassen eingeteilt".

Wenn es allein nach obiger Bestimmung keinem Zweifel rufen kann, daß die gewerbe- und handeltreibenden Genossenschaften nicht der Einkommens-, sondern der Patentsteuer verschrieben sind, so ist in § 58 des Gesetzes ausdrücklich der Umschreibung der subjektiven Steuerpflicht gedacht. Die Abgabe wird darnach erhoben von Privaten und Gesellschaften, Konsum- und genossenschaftlichen Vereinen, die im Kanton eine Wirtschaft, Kuranstalt, Fabrikation, eine Handlung, ein den Handel mehr oder weniger in sich schließendes Gewerbe auf eigene Rechnung oder durch andere betreiben.

Für die Veranlagung der Handelspatente werden vier Klassen gebildet, von denen die erste die Taxen von Fr. 4.— bis 100.— enthält, die folgenden von Fr. 100.— bis 1000.—, bzw. 1000.— bis 4000.— und Fr. 4000.— bis 20000.— umfassen. Innerhalb dieser Klasseneinteilung wird nun die Patentabgabe unter Berücksichtigung der Erträglichkeit, der Ausdehnung und des Umsatzes festgelegt; dabei ist ebenfalls dem für die Vermögens- und Erwerbssteuer festgesetzten Steueransatz Rechnung zu tragen. Um das jährliche Patent der Erträglichkeit anzupassen, wird hauptsächlich auf den Jahresertrag der Genossenschaft abgestellt. Dieser umfaßt[2]:

---

[1] Vergleiche Gerloff, Besteuerung der Aktiengesellschaften, Seite 71.

[2] Laut Einschätzungsformular für Aktiengesellschaften und Genossenschaften, No. 20 b.

1. den Reingewinn (einschließlich Zuwendungen an den Reservefonds oder ähnliche Fonds, Rückvergütungen, ebenso einschließlich der an die Teilhaber bezahlten Gewinnanteile, Tantièmen usw.).
2. Rücklagen für Geschäftserweiterungen und Verbesserung der Anlagen, für Deckung zukünftiger Steuern und anderer im Zeitpunkte des Rechnungsabschlusses noch nicht entstandener Verbindlichkeiten.
3. Abschreibungen auf Grundstücken, Gebäuden, Betriebsinventar, Wertschriften und andern Vermögensobjekten, deren Buchwert unter dem Steuerwerte steht.
4. Anderweitige Erträge (Liquidationsgewinne usw.).

Wenn einerseits die Steuerfreiheit der Rückvergütungen nicht anerkannt ist, so ist den Genossenschaften anderseits nicht weniger die Möglichkeit genommen, durch eine besondere Art der Geschäftsführung um die Reinertragsbesteuerung herumzukommen. Vorausgesetzt, ein Konsumverein würde zufolge Verkaufs zu Selbstkostenpreisen in der jährlichen Betriebsrechnung keinen oder nur einen geringen Überschuß ausweisen, ebenfalls wenn durch Ausbezahlung eines gewöhnlichen Rabattes bei Barzahlung derselbe nicht in Erscheinung treten würde, so tritt an Stelle der Berücksichtigung der Erträglichkeit diejenige des Jahresumsatzes. Die Steuerleistung wird dann folgendermaßen berechnet:

Fr. 4—	100	Patentsteuer bei einem durchschnittlichen Umsatz bis 100000 Fr. (Ausgang).
„ 100— 1000	„	bei einem Umsatz von Fr. 100000— 400000
„ 1000— 4000	„ „	„ „ „ 400000—1000000
„ 4000—20000	„ „	„ „ „ 1000000 u. darüber.

In diesem Falle nimmt die Patentabgabe die Form der Umsatzsteuer an, die im Maximum $2\,^0/_0$ des Umsatzes (Ausgang) betragen kann. Sie büßt dann den Charakter einer auf die Leistungsfähigkeit Rücksicht nehmenden Subjektsteuer stark ein und ist bestimmt, den mutmaßlichen Ertrag des Unternehmens zu treffen.

Die Ordnung im alten Gesetz weicht hiervon hauptsächlich nur dadurch ab, daß das Maximum der Patenttaxe Fr. 4000.— betrug, und laut einem Abänderungsgesetz vom 1. Juli 1920 hatte die Steuerveranlagung auf Grund des für die Vermögens- und Einkommenssteuer festgelegten Steueransatzes zu erfolgen, wobei die vorgesehenen Minima und Maxima eine entsprechende Abänderung erfahren konnten.

Wohl aus agrarpolitischen Gründen hat der Gesetzgeber in der Frage der Besteuerung der landwirtschaftlichen Genossenschaften eine genossenschaftsfreundliche Stellung bezogen. Diese

ist in der Bestimmung zum Ausdruck gekommen, daß diejenigen landwirtschaftlichen Genossenschaften, die sich auf den Verkehr mit ihren Mitgliedern und den bezüglichen Handel mit Kraftfutter, Kunstdünger, Sämereien und landwirtschaftlichen Geräten beschränken, und sofern der betreffende Handel nicht auf Gewinn berechnet ist, mit dem Minimum der Patenttaxe belegt werden sollen (§ 65)[1]. Der Kanton Zug hat auf interessante Weise versucht, ein Stück Gewerbeschutzpolitik mit seiner genossenschaftsfreundlichen Haltung zu verbinden, indem er vorschreibt, daß „in den Gemeinden, „in welchen derart patentierte Genossenschaften bestehen oder ent- „stehen", die Patente derjenigen Handelstreibenden, welche in den nämlichen Artikeln handeln, angemessen zu reduzieren sind (Art. 65, al. 4).

II. Die Besteuerung durch den Bund.

Einleitung.

Bis zum Jahre 1915 kannte der Bund mit Ausnahme der durch die Kantone für ihn bezogenen Militärpflichtersatzsteuer keine Einnahmen aus direkten Steuern; denn seine Ausgaben wurden laut Art. 42 der Bundesverfassung bestritten aus den Erträgen des Bundesvermögens, der Grenzzölle, der Post- und Telegraphenverwaltung, des Pulverregals, der Hälfte der Militärpflichtersatzsteuer und aus den Beiträgen der Kantone (Geldkontingente).

Während diese Einnahmequellen bis einige Jahre vor dem Krieg zur Deckung der Ausgaben hinreichten, schien seit Beginn des letzten Dezenniums das Gleichgewicht der Bundesfinanzen einer ungünstigen Beeinflussung ausgesetzt zu werden; denn schon im Jahre 1911 mußte ein Defizit von rund Fr. 250000.— verzeichnet werden, welches im folgenden Jahre allerdings verschwand, um aber 1913 um so ausgeprägter in Erscheinung zu treten (Fr. 5353538.—). Endlich belief sich der mutmaßliche Rüchschlag der Verwaltungsrechnung für 1914 auf rund Fr. 23500000.—, derjenige der Post- und Telegraphenverwaltung auf Fr. 12400.—. Nach Ausbruch des Krieges gesellten sich die Mobilisationskosten dazu, die bis Ende 1914 bereits Fr. 108891635.— erreichten. Und während der Bundesrat noch im November 1914 mit einer mutmaßlichen Vermehrung der Staatsschuld von rund Fr. 200000000.— gerechnet hatte[2], konnte

[1] Vergleiche Gerloff, Besteuerung der Aktiengesellschaften, Seite 71.

[2] Botschaft des Bundesrates an die Bundesversammlung betreffend Voranschlag für das Jahr 1915, vom 21. November 1914, Seite V.

er schon drei Monate später einen sichern Zuwachs von Fr. 300 000 000 voraussagen[1].

Die Erschließung neuer Einnahmequellen war für den Bund keine leichte Sache. Derselbe mußte entweder die ihm zur Verfügung stehenden Einnahmequellen ergiebiger gestalten oder, wenn dies nicht möglich war oder ungenügende Resultate ergab, auf dem Wege der Verfassungsergänzung überhaupt neue Quellen schaffen.

Was die erste Möglichkeit anbetraf, so stand es im Finanzprogramm des Bundes[2], die Erhöhung der verschiedenen Erträgnisse zu erzielen. Besonders geprüft wurde die Frage, ob die Geldkontingente der Kantone nach Art. 42 der B. V. mit Erfolg erhoben werden könnten; diese vermochte aber nur eine absolut verneinende Antwort heraufzubeschwören[3].

Da sich der Bundesrat zum Erlasse einer Verordnung über eine zu erhebende außerordentliche direkte Steuer auf Grund seiner Vollmachten nicht kompetent fühlte[4], waren die verfassungsmäßigen Grundlagen hierzu erst neu zu schaffen. Von verschiedenen diesbezüglich in Betracht fallenden Wegen entschied sich die Bundesversammlung zu demjenigen, der darin bestand, einen Verfassungsartikel der Volksabstimmung zu unterwerfen, welcher der Bundesversammlung das Recht zuerkannt, endgültig einen Beschluß über die Erhebung einer Kriegssteuer zu fassen. Dieser Verfassungsartikel ist am 6. Juni 1915 vom Volke angenommen worden; die Steuer ist im Jahre 1916 zur Erhebung gelangt.

Aber bei den stets wachsenden Schulden des Bundes konnte es bei einer einmaligen Kriegssteuer nicht bleiben. Ihr folgten als weitere direkte Abgaben anno 1916 die eidgenössische Kriegsgewinnsteuer und im Jahre 1920 die neue außerordentliche Kriegssteuer, von denen, wie auch von der ersten Kriegssteuer, im nachfolgenden näher die Rede sein wird.

1. Die eidgenössische Kriegssteuer vom 22. Dezember 1915.

A. Dem vom Schweizervolke am 6. Juni 1915 angenommenen Verfassungsartikel betreffend die Erhebung einer einmaligen Kriegssteuer zum Zwecke der teilweisen Deckung der Kosten des Truppenaufgebotes ist am 22. Dezember 1915 der Bundesbeschluß gefolgt, welcher auf den 1. Januar 1916 in Kraft gesetzt wurde.

---

[1] Botschaft des Bundesrates, vom 12. Februar 1915 betreffend Aufnahme eines Artikels 42 bis in die Bundesverfassung.

[2] Botschaft vom 21. November 1914.

[3] J. Steiger, Die Vorschriften über die eidgenössische Kriegssteuer, Zürich 1916, Seite 1. Auch Botschaft des Bundesrates, vom 12. Februar 1915.

[4] Bulletin der Bundesversammlung 1915, Seite 49.

Der Aufbau der Kriegssteuer war kein leichter, indem ein vorbildliches Bundesgesetz bisher nicht bestanden hatte und in den kantonalen Steuergesetzen eine solche Verschiedenheit bestand, daß, um eine einheitliche Durchführung auf dem ganzen Gebiete der Schweiz zu sichern, keine den kantonalen Steuergesetzen unbekannte Fremdkörper in die Vorlage einzubringen waren, sondern ein möglichst guter Durchschnitt des Vorhandenen zu ziehen versucht werden mußte[1]. Dies erwies sich nun allerdings nicht möglich, was die anonymen Erwerbsgesellschaften und Genossenschaften anbelangt. Diesbezüglich herrschte in den kantonalen Gesetzgebungen ein derartiger Wirrwarr vor, daß der bestellten Expertenkommission die Kriegssteuer nur dann als durchführbar erschien, wenn wenigstens eine Zentralisation der Besteuerung der juristischen Personen erzielt werden konnte. Die Schwierigkeiten bestanden nämlich darin, daß einzelne Kantone nur das Aktien- bzw. das Stammkapital und die Reserven, andere nur die letzteren, eine dritte Gruppe die mobilen und immobilen Vermögenswerte oder nur die Immobilien allein besteuerten. Gleich verschieden gestaltete sich die Besteuerung des nicht einbezahlten Kapitals und der einzelnen Teilhaber von Gesellschaften.

Auf besondere Hindernisse stieß man bei der Frage der Besteuerung der Genossenschaften[2]. Die Vielgestaltigkeit im Aufbau und Wesen der einzelnen Genossenschaftsarten, sowie die Tatsache, daß dieselben in der Regel ohne große Eigenkapitalien wirtschaften, ließ die Expertenkommission zur Einsicht kommen, daß, wenn es sich um ein ständiges Bundesgesetz handeln würde, jede Genossenschaftsgattung mit einer deren Eigenart angepaßten Steuer zu belasten wäre, demnach zwischen Genossenschaftsbanken, Versicherungsgenossenschaften, Konsumgesellschaften, Ein- und Verkaufsgenossenschaften usw. unterschieden werden müßte. Mit Rücksicht darauf, daß die Kriegssteuer nur einmal erhoben werden sollte, ist von einer Differenzierung mit Ausnahme derjenigen zwischen „Versicherungsgenossenschaften“ und „übrigen Genossenschaften“ Umgang genommen worden[3].

Von der Einsicht geführt, daß vor allem eine einheitliche Besteuerung der anonymen Erwerbsgesellschaften und Genossenschaften die gleichmäßige Durchführung der Erhebung sichern könne, hat der Gesetzgeber den Grundsatz der Spezialbesteuerung der juristischen Personen angenommen und deren Steuerpflicht in den Artikeln 18 bis 27 des B. B. geregelt.

---

[1] J. Steiger, Die Vorschriften über die eidgenössische Kriegssteuer, Seite 7.
[2] Ebenda, Seiten 7 ff.
[3] a. a. O., Seite 13/14.

B. Anlehnend an das in der Schweiz von alters her übliche Steuersystem hat der Gesetzgeber für die natürlichen Personen die Vermögenssteuer und die Erwerbssteuer auserwählt. Diese Besteuerungsart hat gegenüber der allgemeinen Einkommenssteuer mit ergänzender Vermögenssteuer den Vorteil, sich größerer Popularität zu erfreuen, und konnte deshalb die Erreichung der vorgesteckten Ziele wesentlich begünstigen.

Eine von der üblichen Besteuerung durch die Kantone abweichende Form stellt dagegen, wie bereits erwähnt, die Besteuerung der juristischen Personen dar. Als es sich bei der Beratung des Gesetzes darum handelte, die gleichzeitige Besteuerung von Aktionär und Aktiengesellschaft, von Genossenschaft und Genossenschafter in dasselbe aufzunehmen, machte sich eine starke Opposition gegen die angebliche Doppelbesteuerung geltend, welche insbesondere von Seite der romanischen Kantone kam. Deren Einwendungen sind denn auch nicht ungehört geblieben. Wohl ist der einzelne Anteilhaber für seine Beteiligung am Kapital und am Ertrag des Unternehmens steuerpflichtig erklärt worden; dagegen ist den juristischen Personen eine Spezialbesteuerung zuteil geworden, die auf die Besteuerung des Anteilhabers Rücksicht nimmt[1]. Ein weiterer Grund hierfür mag der gewesen sein, daß anerkannt wurde, daß sich die Leistungsfähigkeit dieser Wirtschaftsgebilde nicht nach der absoluten Höhe des Kapitals oder des Gewinnes beurteilen lasse, sondern vielmehr nur auf Grund des Verhältnisses des letzteren zum ersteren. Diese Regel ist indessen allgemein auf die Genossenschaften nicht anwendbar. Der Gesetzgeber hat das erkannt und die Genossenschaftsbesteuerung von der Besteuerung der Aktiengesellschaft losgelöst.

C. Die Genossenschaften. I. Die Gesetzesvorschriften. Die die Genossenschaften betreffenden Bestimmungen des Bundesbeschlusses vom 22. Dezember 1915 sind die folgenden:

Art. 24: Bei Genossenschaften des Obligationenrechts fällt in die Steuerberechnung der Reinertrag nach Abzug der geschäftsmäßig begründeten Abschreibungen oder der entsprechenden Zuweisungen an einen Amortisationsfonds, aber einschließlich allfälliger Zuweisungen an Reserve- oder ähnliche Fonds, und einschließlich der Rückvergütungen an die Mitglieder. Nicht in Berechnung fallen die Anteile am Reinertrag, welche statutengemäß oder vertragsgemäß den Angestellten oder Arbeitern zufallen, und die Zuweisungen für Wohlfahrtszwecke.

Bei konzessionierten Versicherungsgenossenschaften wird die Steuer auf der schweizerischen Prämieneinnahme berechnet.

Art. 25: Maßgebend für die Steuerberechnung ist bei den Genossenschaften des Obligationenrechts der durchschnittliche Reinertrag für die Jahre 1912—1914 und bei den konzessionierten Versicherungsgenossenschaften die

[1] Blumenstein, Erlasse, Seiten 67/68.

durchschnittliche schweizerische Prämieneinnahme in den Jahren 1912—1914. Ist jedoch der Reinertrag oder die Prämieneinnahme des Jahres 1915 größer als der Durchschnitt der Jahre 1912—1914, so ist der Reinertrag oder die Prämieneinnahme des Jahres 1915 maßgebend.

Schließen die Rechnungen nicht mit dem Kalenderjahr ab, so gelten die im Laufe der Jahre 1912—1914 oder 1915 abgeschlossenen Rechnungen.

Art. 26: Der Steuersatz für die Genossenschaften beträgt vier vom Hundert der den Mitgliedern gewährten Rückvergütungen und acht vom Hundert des übrigen Reinertrages, für die konzessionierten Versicherungsgenossenschaften fünf vom Tausend der schweizerischen Prämieneinnahme.

II. Die Besteuerung der Genossenschaften unterscheidet sich von derjenigen der Aktiengesellschaften im wesentlichen dadurch, daß bei denselben für die Berechnung der Steuer nicht auf das Vermögen, sondern den Reinertrag abgestellt werden muß, während die Aktiengesellschaften für ihr Kapital steuerpflichtig sind. Wenn deshalb kein Reinertrag vorhanden ist, so geht die Genossenschaft steuerfrei aus, selbst wenn sie über eigenes Vermögen verfügt.

Die subjektive Steuerpflicht ist in Art. 24 umschrieben. Es fallen nach demselben die „Genossenschaften des Obligationenrechts" in Betracht. Nach dem Kommentar von Professor Blumenstein kann die Frage, ob eine Genossenschaft im Sinne des Obligationenrechts vorliegt, nicht lediglich nach dem Namen beurteilt werden, sondern nur nach ihrer juristischen Bedeutung und ihrer inneren Organisation. So unterliegen wirtschaftliche Verbände, die ihre Mitglieder mit „Aktionär" und die Geschäftsanteile mit „Aktien" bezeichnen, dennoch der Besteuerung der Genossenschaften, sofern sie nicht in jeder Beziehung nach den Vorschriften des Obligationenrechts über die Aktiengesellschaften organisiert sind, insbesondere wenn ihre Mitgliederzahl und ihr Geschäftskapital veränderlich ist. Gleicherweise ist auch die Bezeichnung als Verein nicht maßgebend, wenn es sich tatsächlich um die Organisation einer Genossenschaft handelt. Ausschlaggebend ist jedoch, daß wirklich eine juristische Person nach den Vorschriften des Zivilgesetzbuches vorliegt[1].

Obgleich die ausländischen Genossenschaften mit Betrieb in der Schweiz im Bundesbeschluß nicht ausdrücklich als unter die Spezialsteuer fallend erklärt sind, ist letzteres doch anzunehmen, da jene sonst in den meisten Fällen steuerfrei ausgehen würden[2].

Was das Objekt anbetrifft, so entrichten die Genossenschaften ihre Steuer vom Reinertrag. Dieser ist im Beschluß nicht ausdrücklich umschrieben. Hingegen geben die Erläuterungen zum Gesetz und der Vollziehungsverordnung die Anhaltspunkte zur Feststellung des Reinertrages. Als solcher fallen nämlich in Betracht:

[1] Blumenstein, Erlasse, Seiten 90/91.

[2] Ebenda, Seite 75; auch Erläuterungen zum Bundesbeschluß, herausgegeben vom eidgenössischen Finanzdepartement.

a) der Betrag der Rückvergütungen an die Mitglieder;
b) der Zins auf dem Genossenschaftskapital;
c) die Einlagen in den Reservefonds und ähnliche Fonds;
d) die Rücklagen für Geschäftserweiterungen und Verbesserung der Anlagen, für die Deckung zukünftiger Steuern und andere im Zeitpunkte des letzten Rechnungsabschlusses noch nicht entstandene Verbindlichkeiten;
e) die Abschreibungen auf Grundstücken und Gebäuden, auf Betriebsinventar, Wertschriften und andern Vermögensobjekten, wenn der Buchwert unter dem Steuerwert steht;
f) der Mehrbetrag des Saldovortrages gegenüber demjenigen der vorhergehenden Rechnung.

Als Abzüge vom Bruttoertrage sind gestattet:

a) die Gewinnungskosten;
b) Abschreibungen;
c) Zuweisungen für Wohlfahrtszwecke. Als solche sind alle Zuwendungen zu verstehen, die im Einzelfalle für wohltätige Zwecke gemacht werden, insbesondere Vergabungen, die am Ende eines Geschäftsjahres häufig gemacht werden[1].

Auf dem auf diese Weise ermittelten Reinertrag ist die Steuer zu entrichten, und zwar fällt der Durchschnitt der Jahre 1912—1914 in Betracht, oder aber das Ergebnis von 1915. Von den an die Mitglieder ausgerichteten Rückvergütungen sind 4 %, vom übrigen Ertrag 8 % abzuliefern. Den Versicherungsgenossenschaften wird die Steuer mit 5 ‰ der schweizerischen Prämieneinnahmen berechnet. Keine Anwendung dagegen findet diese besondere Art der Besteuerung auf die Versicherungsgesellschaften in Aktiengesellschaftsform, die wie die Aktiengesellschaften besteuert werden.

III. Was die Entstehung der Steuerbestimmungen für die Genossenschaften anbetrifft, so hat dieselbe in der Expertenkommission, in den Räten und in außerparlamentarischen Kreisen nicht wenig Worte gekostet. Wir haben bereits darauf hingewiesen, daß sich schon in der Expertenkommission die Frage der Genossenschaftsbesteuerung als das weitaus schwierigste Problem der Kriegssteuer stellte.

Wenn es Tatsache ist, daß sich die steuerliche Leistungsfähigkeit einer Genossenschaft, der Wirtschaftsgenossenschaften im besondern, nicht aus dem Verhältnis des erzielten Netto-Überschusses (inkl. Rückvergütungen) zum einbezahlten Anteilscheinkapital und den Reserven ergibt, weil es sich nicht um Kapitalassoziationen handelt, so hat auch das im Bundesbeschluß angenommene System

[1] Blumenstein, Erlasse, Seite 94.

der alleinigen Ertragsbesteuerung, wie sich später zeigte, bei weitem nicht befriedigt, zum mindesten nicht das fiskalische Interesse. Vom genossenschaftlichen Standpunkte aus wäre allerdings die Unterstellung der Genossenschaften unter die Bestimmungen der Aktiengesellschafts-Besteuerung zu begrüßen gewesen. Diese Art der Besteuerung hätte zwar fast ausnahmsweise die Anwendung des Höchstsatzes von 10 ‰ zur Folge haben müssen[1], aber der große Vorteil lag darin, daß die Steuer auf Grund der kleinen vorhandenen Kapitalien berechnet worden wäre. Die verschieden hohe Belastung nach den beiden Systemen (Besteuerung der Aktiengesellschaften und Besteuerung der Genossenschaften), angewandt auf die Konsumgesellschaften, kommt in der nachfolgenden Tabelle zum Ausdruck; es handelt sich dabei um einige in die Form der Aktiengesellschaft gekleidete Konsumvereine in der romanischen Schweiz[2].

Verbandsvereine des Verbandes schweizerischer Konsumvereine	Aktienkapital Fr.	Reserven Fr.	Summe Fr.	Überschuß Fr.	Steuer à 10 ‰[3] Fr.	Steuer à 8 %[4] Fr.
						ca.[5]
Sion	45000	41500	86500	14087	865	1120
Boudry	30000	20000	50000	18000	500	1420
La Chaux-de-Fonds	30000	490000	520000	173000	5200	14000
Chézard	6000	6400	12400	6000	124	480
Corcelles	14000	77000	91000	30900	910	2472
Fleurier	74000	74000	148000	134700	1480	10600
Fontainemelon	30000	50000	80000	55000	800	4400
Le Locle	30000	31000	61000	40600	610	3248
Ponts de Martel	1300	7000	8300	4000	83	320

Professor Steiger begründet die Besteuerung der Genossenschaften nach dem Ertrage folgendermaßen: „Als maßgebend für „die Steuerfähigkeit der Genossenschaften wurde der Ertrag bestimmt. „In der Vorlage werden sie als Regel mit 8 % des Ertrages be„steuert. Diese 8 % sind nicht aus der Luft gegriffen. Nach an„gestellten Berechnungen hat sich ergeben, daß die durchschnittliche „Belastung der Aktienbanken und Industriegesellschaften nach den

[1] Wegen des schon wiederholt erwähnten Mißverhältnisses zwischen Ertrag und Kapital.

[2] Aus dem „Schweizer Konsumverein", Jahrgang 1915, No. 8, Seite 68.

[3] Steuerbetrag als Aktiengesellschaft.

[4] Steuerbetrag, der zu bezahlen wäre, wenn die gleiche Gesellschaft in die Form der Genossenschaft gekleidet wäre.

[5] Diese Berechnungen beruhen auf dem ersten Entwurfe, der einen Einheitssatz von 8 % für den ganzen Abschluß vorsah.

„später adoptierten Entwürfen etwa 5‰ vom Gesellschaftskapital „(Aktienkapital und Reserven) sein wird, und daß dies ungefähr „gleichwertig ist mit einer Besteuerung von 8% des Ertrages dieser „Gesellschaften. Wenn auf ähnlicher finanzieller Struktur aufgebaute „Genossenschaften mit 8% besteuert werden, so bezahlen sie nicht „mehr als die erwähnten Aktiengesellschaften. Genossenschaften mit „kleinem Stammkapital wie Konsumgenossenschaften fahren natürlich „besser, wenn man sie wie die Aktiengesellschaften besteuern würde, „d. h. auf dem Gesellschaftskapital, Stammkapital und Reserve. „Man hat nun gefunden, es sei trotzdem keine unerträgliche Last, „wenn die Konsumgenossenschaften einmal ein Zwölftel der Rück- „vergütungen auf den Altar des Vaterlandes legen müssen, auch „wenn zugegeben ist, daß für eine dauernde Steuer der Satz zu hoch „wäre. Es fällt hier in Betracht, daß die große Mehrzahl der „Konsumvereinsmitglieder gar keine Kriegssteuer zahlt."[1]

Ähnlich begleitet Prof. Speiser den Abschnitt von den Genossenschaften des Kriegssteuerbeschlusses in den Erläuterungen zum Entwurf: „Hier kann eine wirksame Besteuerung nicht an das „Kapital angeknüpft werden, da diese Gesellschaftsformen bekanntlich „keine Kapital-Assoziationen darstellen und deren Betrieb ohne große „Kapitalien führen. Es wird darum die Besteuerung lediglich auf „dem Ertrag zu erfolgen haben, in den die Rückvergütungen aus „dem Geschäftsgewinn an die Mitglieder einzurechnen sind, und zwar „wird ein gleichmäßiger Ansatz von 8% vorgeschlagen. Der an- „scheinend etwas hohe Steuersatz rechtfertigt sich aus der Erwägung, „daß den Genossenschaften vorzugsweise die großen Volksteile an- „gehören, die bei der Feststellung der Steuersätze der Kriegssteuer „der physischen Personen mit Zurückhaltung bedacht worden sind".

Die von genossenschaftlicher Seite erhobenen Proteste gegen die vorgeschlagene Besteuerung haben zu einem Kompromiß geführt, der einerseits darin besteht, daß die an die Mitglieder einer Genossenschaft ausgerichteten Rückvergütungen nur mit 4% der Steuer unterliegen, während der Ansatz von 8% nur für den „übrigen Reinertrag" bestehen blieb und andererseits die Steuer der Versicherungsgenossenschaften nach der schweizerischen Prämieneinnahme erhoben werden mußte.

Was die Konsumgenossenschaften anbetrifft, erklärte der Berichterstatter der nationalrätlichen Kommission zur Beratung der Kriegssteuer, daß der Kompromiß mit Rücksicht darauf zustande gekommen sei, daß die Rückvergütungen an die Genossenschafter nicht gleich taxiert werden könnten wie der gewöhnliche Ertrag, weil diese in den Preisen liegen, zu denen im Laufe des Jahres

[1] Steiger, Die Vorschriften über die eidgenössische Kriegssteuer, Seite 14.

verkauft werde und das Benefiz den Genossenschaftern am Schlusse des Jahres als Teil der bezahlten Preise wieder zukomme[1]. Der Rapporteur der ständerätlichen Kommission wies besonders darauf hin, daß der Abschnitt von den Genossenschaften die Kommission lange beschäftigt habe, daß aber die gefundene Lösung die Hauptschwierigkeiten, die aufgetreten seien, beseitigt habe; obgleich die Steuer gegenüber dem ersten Antrage erheblich herabgedrückt werde, sei dieselbe immerhin noch eine solche, daß man von einer besonderen Begünstigung nicht sprechen könne[2].

Nicht leicht war die Frage, wie diejenigen Genossenschaften, die sich mit Versicherungsgeschäften abgeben, die sog. Versicherungsgesellschaften auf Gegenseitigkeit, besteuert werden sollten. Anfänglich war vorgesehen, dieselben wie andere Genossenschaften mit 8% ihres Reinertrages zu besteuern. Dabei zeigten sich bei der Ausrechnung der Beträge, die diese Versicherungsgenossenschaften zu entrichten gehabt hätten, zu große Differenzen. Es ergab sich, daß die Versicherungsaktiengesellschaften mit zusammen einem Kapital von Fr. 460 000 000.— und einer Prämieneinnahme von Fr. 24 000 000.— zusammen nur einen Betrag von ca. Fr. 75 000.— an Steuern zu entrichten hatten, was ungefähr 3% der Prämieneinnahme entspricht, während sich für die Versicherungsgenossenschaften mit Fr. 410 000 000.— Kapital und Fr. 20 000 000.— Prämieneinnahme eine Totalsteuer von Fr. 328 000.— ergab, entsprechend 16% der Prämieneinnahme. Besonders stark von dieser Ungleichheit wäre die Schweizerische Lebensversicherungs- und Rentenanstalt in Zürich betroffen worden, die etwa das Fünffache des Betrages ihrer Kolleginnen, der Versicherungsaktiengesellschaften, abzuliefern gehabt hätte. Gestützt auf eine Eingabe dieser Gesellschaft wurde die Frage so gelöst, daß die Versicherungsgesellschaften nicht nach ihrer rechtlichen Form, sondern nach ihrem wirtschaftlichen Zwecke besteuert wurden. Als geeignete Basis für die Berechnung wurde die Prämieneinnahme befunden. Dieses System hatte zudem den Vorteil, daß auch die ausländischen Gesellschaften nach Maßgabe ihrer Geschäftstätigkeit in der Schweiz auf Grund deren Prämieneinnahme besteuert werden konnten.

D. Das finanzielle Ergebnis. 1. Die Schätzung. Als es sich um den Erlaß des Bundesgesetzes über die Kriegssteuer handelte und man sich fragte, in welchem Umfange die neue Steuer zur Deckung der Mobilisationsschulden beizutragen imstande war, konnte auf Grund von Berechnungen von Prof. Steiger[3] auf einen

---

[1] Stenographisches Bulletin der Bundes-Versammlung, Nationalrat, Seite 109.
[2] Stenographisches Bulletin, Ständerat, Seite 53.
[3] Steiger, Die Vorschriften über die eidgenössische Kriegssteuer, Seite 39.

Kanton	Versicherungs-Genossenschaften			
	Zahl der Steuerpflichtigen	Prämien-Einnahmen Fr.	Steuerleistung Fr.	Steuererträgnis per Versicherungs-Genossenschaft Fr.
Aargau	—	—	—	—
Appenzell A.-Rh.	—	—	—	—
Appenzell I.-Rh.	1	15000.—	200.—	200.
Basel-Land	—	—	—	—
Basel-Stadt	3	4093001.—	20465.05	6821.
Bern	7	10106191.—	78583.45	11226.
Freiburg	—	—	—	—
Genf	—	—	—	—
Glarus	—	—	—	—
Graubünden	—	—	—	—
Luzern	1	13463.—	67.30	67.
Neuenburg	1	20788.—	103.95	103.
Nidwalden	—	—	—	—
Obwalden	—	—	—	—
Schaffhausen	—	—	—	—
Schwyz	—	—	—	—
Solothurn	—	—	—	—
St. Gallen	—	—	—	—
Tessin	—	—	—	—
Thurgau	1	63109.—	6000.—	6000.
Uri	—	—	—	—
Waadt	1	1446693.—	7233.45	7233.
Wallis	—	—	—	—
Zug	—	—	—	—
Zürich	8	26250128.76	132189.55	16523.
Total	23	42008373.76	244842.75	10645.

Übrige Genossenschaften

	Rückvergütungen an Genossenschafter Fr.	Übriger Reinertrag Fr.	Steuerpflichtiger Reinertrag Fr.	Steuerleistung Fr.	Steuerertrag per Genossenschaft Fr.	Steuerleistung in Prozenten des Reinertrags
3	851971.98	828154.04	1680126.02	100809.68	262.47	6.—
6	136627.—	33152.—	169779.—	8347.50	321.05	4.92
0	4386.—	6979.—	11365.—	904.06	90.40	7.95
6	275232.—	353060.—	628292.—	49604.95	364.74	7.89
9	1927050.—	647297.70	2574347.70	183588.10	4707.39	7.13
0	1092536.70	16004507.84	17097044.54	1335483.35	914.71	7.81
0	97398.—	180479.—	277877.—	19622.90	218.03	7.06
2	953426.81	192011.80	1145438.61	52032.35	1238.87	4.54
6	437316.05	186259.—	623575.05	32393.90	2024.62	5.19
9	209185.—	48529.—	257714.—	12737.93	439.23	4.94
7	409265.—	233605.—	642870.—	42301.37	226.21	6.58
0	785829.—	151085.—	936914.—	45494.60	1516.49	4.85
4	8789.—	23432.79	32221.84	2235.18	1117.54	6.94
3	—	1800.—	1800.—	119.—	38.—	6.33
0	81055.—	29380.—	110435.—	5592.60	279.63	5.06
4	58488.—	96161.02	154649.02	10143.55	230.53	6.56
1	611720.18	389163.52	1000883.70	56676.60	182.21	5.66
7	875213.—	439656.20	1314869.20	68695.—	540.90	5.22
4	112294.24	102542.64	214836.88	12697.70	288.58	5.91
4	372171.20	490957.86	863129.06	59687.63	266.46	6.91
3	33280.63	19125.83	52406.46	2880.40	221.57	5.50
5	369578.45	635740.83	1005319.28	68705.75	239.39	6.83
1	99764.—	67699.—	167463.—	10840.70	212.56	6.47
9	27733.—	8464.90	36197.90	2168.55	240.95	6.—
2	2301530.02	3054631.83	5356161.85	418158.99	474.10	7.81
5	12131840.81	24223875.80	36355716.61	2601917.34	582.48	7.16

mutmaßlichen Ertrag von 80—83,5 Millionen gerechnet werden. Der Gesamtertrag sollte sich aus folgenden Posten zusammensetzen:

1.	Vermögenssteuer der natürlichen Personen	58,5 Millionen
2.	Erwerbssteuer	5,0 „
3.	Aktiengesellschaften	15,0—18,0 „
4.	Genossenschaften	1,5— 2,0 „

Hiervon war ein Abzug von rund 20% = 14 Millionen für infolge des Krieges entstandene Mehrwerte zu machen, so daß der Bruttoertrag mit 64—66,8 Millionen geschätzt werden konnte, wovon dem Bunde nach Abzug der Anteile der Kantone 41,2—53,4 Millionen verbleiben mußten.

Was im besonderen die Steuer der Genossenschaften anbetrifft, so konnte diese nur approximativ geschätzt werden. So konnten in die Berechnung nicht einbezogen werden die verschiedenen landwirtschaftlichen Genossenschaften, über deren Vermögens- und Ertragsverhältnisse keine statistischen Angaben vorlagen. Die Berechnung stellt in der Hauptsache auf die Genossenschaftsbanken, Versicherungsgesellschaften mit Genossenschaftscharakter und die Konsumverbände ab, die zusammen vor dem Kriege ca. 21—22 Millionen Franken Reingewinn ausgewiesen haben. Unter Berücksichtigung der den Konsumvereinen und Versicherungsgenossenschaften nachträglich gewährten Vergünstigungen und des mutmaßlichen Ertrages der Steuer von landwirtschaftlichen Genossenschaften konnte die Gesamtleistung der Genossenschaften auf $1^1/_2$—2 Millionen taxiert werden.

2. Das Ergebnis. Gegenüber der oben erwähnten Schätzung des Ertrages der Kriegssteuer von rund 65 Millionen hat diese Steuer auf Ende November 1918 einen Gesamtertrag von Fr. 124916391.86 abgeworfen, der sich wie folgt verteilt:

1.	Natürliche Personen		Fr. 92846461.91
2.	Juristische Personen		„ 32069929.95
	wovon Aktiengesellschaften und Kommanditaktiengesellschaften	Fr. 25899232.50	
	Genossenschaften	„ 2860461.14	
	übrige juristische Personen . .	„ 3310236.31	

Auf Ende Juni 1919 ist der Ertrag auf rund 125,625 Millionen angewachsen.

In der ganzen Schweiz steuerpflichtig waren 4488 Genossenschaften, wovon 23 Versicherungsgenossenschaften, welch letztere sich hauptsächlich auf die Kantone Zürich, Bern und Basel-Stadt verteilen. Diese 23 Versicherungsgenossenschaften verzeichnen eine Steuerleistung von Fr. 244842.— bei einer Gesamtprämieneinnahme von rund Fr. 42000000.— oder 8,6% des auf alle Genossenschaften

entfallenden Betrages. Die durchschnittliche Steuerleistung pro Versicherungsgenossenschaft beträgt Fr. 10645.34, diejenige der übrigen Genossenschaften nur Fr. 582.48. Der Gesamtbetrag der Rückvergütungen und Reinerträge der übrigen Genossenschaften belief sich auf Fr. 36355716.61. Die durchschnittliche prozentuale Belastung des Reinertrages beträgt für die ganze Schweiz 7,16 %. Über die Verteilung der obigen Summen auf die einzelnen Kantone gibt die vorstehende Tabelle (Seite 134—135) nähere Auskunft.

2. Die eidgenössische Kriegsgewinnsteuer vom 18. September 1916.

Die Gründe, die die Schweiz veranlaßt haben, dem Beispiele anderer Länder folgend die „Kriegsgewinne" zum Gegenstand einer besonderen Steuer zu machen, sind abermals in der Entwicklung der Bundesfinanzen infolge der Kriegswirkungen zu suchen. Die anfänglichen Bedenken, die sich gegen die Besteuerung dieses Objektes erhoben, waren durch Tatsachen und Erhebungen bald aus dem Wege geschafft[1], so daß die Verordnung über die neu zu erhebende Steuer am 18. September 1916 als „Bundesbeschluß betr. die eidgenössische Kriegsgewinnsteuer" auf Grund der außerordentlichen Vollmachten erlassen wurde. Der Tragweite, die diese Steuer annehmen sollte, war man sich allerdings in jenem Momente nicht bewußt, wenn der ungefähre Ertrag derselben für die Jahre 1915—1916 auf Fr. 15000000.— geschätzt wurde.

Über das Wesen dieser Kriegsgewinnsteuer sagt A. Schweizer[2], daß diese eine zwangsweise Abgabe zur Befriedigung öffentlicher Bedürfnisse sei, die erhoben werde bei Personen, die Kriegsgewinne erzielen. Der Begriff dieses Kriegsgewinns hat im schweizerischen Recht keine eingehende Definition gefunden. Als solcher gilt:

a) bei Geschäftsbetrieben der Betrag, um den der Reinertrag eines Steuerjahres höher ist als der durchschnittliche Reinertrag der letzten zwei vor dem 1. Juli 1914 abgeschlossenen Geschäftsjahre (Vorjahre genannt);
b) bei gelegentlichen Handelsgeschäften, wozu auch alle Handelsgeschäfte zu rechnen sind, die von Einzelpersonen oder Erwerbsgesellschaften abgeschlossen wurden, welche in der Schweiz keine dauernde Niederlassung besitzen, der ganze Gewinn unter Abzug

---

[1] H. Blau: Vortrag gehalten in der volkswirtschaftlichen Gesellschaft des Kantons Bern. Abgedruckt in der Sammlung schweizerischer Gesetze No. 88—92, Seite 10.

[2] Schweizerische Zeitschrift für Volkswirtschaft und Sozialpolitik, 1919, Heft 11/12, Seite 323.

der zu seiner Erzielung gemachten Aufwendungen. Sind von einem Pflichtigen in einem Steuerjahr mehrmals gelegentlich Handelsgeschäfte abgeschlossen worden, so ist der Gewinn aus den verschiedenen Geschäften zusammen zu rechnen und als Ganzes zu behandeln. — Mit dieser Umschreibung hat die Schweiz das System der meisten europäischen Staaten gewählt, wonach als Kriegsgewinn nicht nur der mit dem Kriege in ursächlicher Beziehung stehende, sondern überhaupt jeder während und trotz des Krieges dem Steuersubjekt zugeflossene Gewinn verstanden ist.

Subjektiv steuerpflichtig sind diejenigen Einzelpersonen und Erwerbsgesellschaften, welche während der für die Steuerpflicht maßgebenden Zeit:

1. in der Schweiz ein Handelsgeschäft, einen industriellen oder gewerblichen Betrieb inne hatten;
2. an einem Handelsgeschäft, industriellen oder gewerblichen Betriebe im Auslande als Inhaber, Teilhaber, Kommanditäre oder Mitglieder des Verwaltungsrates oder sonstwie beteiligt waren, oder
3. gelegentlich Handelsgeschäfte abschlossen, sich an solchen beteiligten oder solche vermittelten.

Die Genossenschaften des Obligationenrechts.

A. Von einem „Gewinn“ oder gar „Kriegsgewinn“ einer Genossenschaft zu reden, scheint uns eher mit dem Wesen derselben in Widerspruch zu stehen, als demselben das richtige Gepräge zu geben. Schon rein äußerlich sind heute die Fälle, wo in genossenschaftlichen Kreisen von einem „Reingewinn“ gesprochen wird, eher selten geworden, was darauf zurückzuführen ist, daß von den Führern des Genossenschaftswesens mehr und mehr auf die Ersetzung des „ungenossenschaftlichen Terminus“[1] durch das Wort „Überschuß“ gedrängt wird. Die Gewinnfrage hat natürlicherweise die größte Bedeutung in den Beziehungen der Konsumvereine zum Fiskus. Erstere haben es auch nie unterlassen, in Wort und Schrift die Existenz eines Gewinnes bei einer Wirtschaftsgenossenschaft in Abrede zu stellen[2]. Aber auch Schriftsteller der allgemeinen Volkswirtschaftslehre und Politik anerkennen die Genossenschaft als Institution, die vornehmlich die Aufgabe der Gewinnausschaltung erfülle und nicht nach unmittelbarer Einkommens-

[1] So benannt in einer Konferenz englischer Genossenschaftsführer (Schweizer Konsum-Verein, 1916, Seite 336).

[2] Genossenschaftliche Volksbibliothek, Heft 8, Seiten 98 ff.; Aufsatz über die soziale und wirtschaftliche Aufgabe der Konsumvereine, von Prof. J. Fr. Schär.

und Vermögensbildung trachte[1]. — Anders die Stimmen aus dem privatwirtschaftlichen Lager und von den Steuerbehörden. Es fehlt an Versuchen, die genossenschaftlichen Argumente zu widerlegen, nicht. Dabei stützt man sich mit Vorliebe auf die Entscheidungen des Schweizerischen Bundesgerichtes betr. die Besteuerung der Rückvergütungen und Skonti der Konsumvereine.

Wir glauben, die Grenze der Objektivität nicht zu überschreiten, wenn wir hier wiedergeben, was Prof. Steiger in einer Untersuchung über die Konsumvereine und Privatgeschäfte schreibt, weil dies das Resultat seiner unvoreingenommenen Studie darstellt: „Die Be„steuerung der Konsumvereine wird noch dadurch erschwert, daß, „wenn nur an Mitglieder verkauft wird, die das Kapital zum Ein„kauf der Waren geliefert haben, man nicht von einem Gewinn „oder Ertrag reden kann, wenn man denselben Leuten, die das Geld „zum Einkauf geliefert haben, die damit gekauften Waren zu höherem „als dem Einkaufspreis verkauft, woraus natürlich ein Überschuß „am Ende des Jahres entsteht, den man den Mitgliedern zurück„erstattet. Wird auch an Nichtmitglieder verkauft, so wird an diesen „Verkäufen ein wirklicher Handelsgewinn erzielt, der versteuerbar „ist, was man bei dem durch Verkauf an Mitglieder erzielten Über„schuß wenigstens theoretisch nicht sagen kann[2].“

Tatsächlich wird bei der Beurteilung dieser Frage stets zu sehr auf die äußeren Merkmale abgestellt, auf Kosten des eigentlichen Wesens der Genossenschaften. Vor allem sollten die beiden Hauptgruppen, die Erwerbsgenossenschaften und die Wirtschaftsgenossenschaften, genau auseinandergehalten werden. — Was die Konsumvereine anbetrifft, ist Prof. Schär der Auffassung, daß dieselben Gewinne erzielen, mit der Begründung entgegengetreten, daß niemand an sich selbst Gewinn erzielen könne[3]. Die gleiche Auffassung ist auch im zitierten Passus aus der Untersuchung von Prof. Steiger vertreten. Nach der modernen Rechtsauffassung in der Schweiz dagegen wären dieser Argumentation Vorbehalte entgegen zu bringen, indem die Genossenschaft als ein vom einzelnen Anteilhaber getrenntes Rechtssubjekt zu betrachten ist, d. h., daß es sich hierbei um zwei selbständige Rechtssubjekte handelt[4].

Bei den sog. Erwerbsgenossenschaften, die, wie der Name andeutet, einen anderen Zweck verfolgen als die Wirtschaftsgenossenschaften, kann dagegen eher von einem „Gewinn“ gesprochen werden,

---

[1] Z. B. Philippovich, Grundriß der politischen Ökonomie, und ähnlich Charles Gide, Principes d'économie politique.

[2] J. Steiger, Konsum-Vereine und Privatgeschäfte, Basel 1908.

[3] J. Fr. Schär, Die soziale und wirtschaftliche Aufgabe der Konsumgenossenschaften, Seite 11.

[4] Amtliche Sammlung der bundesgerichtlichen Entscheidungen, Bd. 34, I, No. 79.

der allerdings nicht für die Genossenschaft, sondern für den Teilhaber erzielt werden soll. Hier ist es indessen möglich, daß derselbe nicht aus der Buchführung ersichtlich ist, da dieser häufig zum vornherein verteilt wird[1].

B. Der Kriegsgewinnsteuergesetzgeber hat aber den theoretischen Einwänden für und gegen die Genossenschaftsbesteuerung kurzes Ende gemacht und die Genossenschaften schlechtweg als steuerpflichtig erklärt. Dabei hat er sich in Anlehnung an die im ersten Kriegssteuerbeschluß befolgten Grundsätze von einer Klassifikation der verschiedenen Genossenschaftsarten fern gehalten und schlechtweg die „Genossenschaften des Obligationenrechts" der Steuer unterstellt.

Zur Ermittlung des steuerbaren Kriegsgewinns bedarf es vorerst der Festsetzung des Reinertrages eines Steuerjahres und des Durchschnittsertrages der Vorjahre.

Als Reinertrag einer Genossenschaft gilt zuerst allgemein der nach den gesetzlichen Vorschriften und den Grundsätzen ordnungsgemäßer kaufmännischer Buchführung ermittelte Geschäftsertrag nach Abzug der geschäftsmäßig begründeten Abschreibungen. Weitere zulässige Abzüge sind:

1. Die im Steuerjahr bezahlte eidgenössische Kriegssteuer.
2. Die Zuwendungen für Wohlfahrtszwecke.

Ausdrücklich ausgeschlossen ist der Abzug von:

1. Tantièmen, Gewinnanteilen, Gratifikationen usw.
2. Kriegsgewinnsteuern.

Die Berechnung des Durchschnittsertrages der Vorjahre erfolgt grundsätzlich wie diejenige des Reinertrages. Läßt sich der Durchschnittsertrag aus den Geschäftsbüchern nicht berechnen, so wird als solcher der Betrag des kantonalen Steuerregisters 1913 angenommen. Als Minimum des jährlichen Durchschnittsertrages einer Genossenschaft werden jedoch 5 % des einbezahlten Genossenschaftskapitals oder Fr. 5000.— berechnet. Diese Minimalansätze sind pro 1919 auf 6 % resp. Fr. 15000.— und pro 1920 auf 8 % bzw. Fr. 15000.— erhöht worden[2].

Von geringer Bedeutung in der Genossenschaftsbesteuerung sind die Vorschriften, die zu berücksichtigen sind, wenn in einem Steuerjahr oder einem Vorjahr eine Kapitalerhöhung stattgefunden hat. Nach denselben hat sich der steuerbare Kriegsgewinn um den Zins des Mehrkapitals zu vermindern. Dies ist auf die Überlegung zurückzuführen, daß „der Gewinn zeigt, ob zur Erreichung eines höheren

[1] Vergleiche Seite 32.
[2] Bundesratsbeschlüsse vom 9. Februar 1917 und 21. Juni 1920.

Ertrages auch vermehrte Aufwendungen gemacht werden mußten," und „mit welchem Erfolge das investierte Kapital arbeitet"[1].

Im allgemeinen sind die Genossenschaften den gemeinsam für die Aktiengesellschaften, Kommandit-Aktiengesellschaften und Genossenschaften aufgestellten Vorschriften unterstellt. Eine Ausnahme ist hingegen den Genossenschaften in Art. 11 des Bundesbeschlusses gewährt. Dieser hält den im ersten Kriegssteuerbeschluß aufgestellten Grundsatz der nur teilweisen Besteuerung der Rückvergütungen aufrecht. Die Auswirkung dieses Prinzipes besteht bei der Kriegsgewinnsteuer darin, daß die Hälfte des Mehrbetrages an Rückvergütungen in einem Steuerjahr gegenüber den in den Vorjahren gewährten Beträgen am steuerbaren Kriegsgewinn des betr. Steuerjahres abzugsberechtigt ist.

Der Steuersatz betrug anfänglich 25 %, wurde aber in der Folge auf 30, bzw. 42 % erhöht[2]. Von der Progression wurde deshalb Umgang genommen, weil man sich sagte, daß die Kriegsgewinne durchwegs ungewohntes, „vielfach sogar ganz unerwartet in den Schoß „gefallenes Einkommen von ungewöhnlicher steuerlicher Leistungs„fähigkeit darstellen" und Grund für eine Entlastung der wirtschaftlich Schwachen und kräftigere Heranziehung der Starken nicht vorhanden war, um so weniger als durch den Abzug der steuerfreien 10 % des Durchschnittsertrages resp. Fr. 10000.— die relativ kleinen Kriegsgewinne entlastet werden[3] und sich dadurch der feste Steuersatz in eine Degression umwandelt.

C. Im Jahre 1920 haben die Genossenschaftsfreunde noch einmal versucht, ihrem Standpunkt in der Frage der Rückvergütungsbesteuerung in der Kriegsgewinnsteuer zum Siege zu verhelfen. Die Bestrebung fand ihren Ausdruck in einem zum 14. Neutralitätsbericht des Bundesrates von Nationalrat Dr. Schär und 23 Mitunterzeichneten am 23. September 1920 eingereichten Postulate folgenden Inhalts[4]:

„Der Bundesrat wird eingeladen, zu prüfen und zu berichten, „ob nicht die in Art. 11 des BRB. vom 18. September 1916 be„treffend die Eidg. Kriegsgewinnsteuer aufgestellte Vorschrift auf„zuheben und durch folgende neue Bestimmung zu ersetzen sei: „Bei Genossenschaften des Obligationenrechts, die der gemeinschaft„lichen Verwertung von Erzeugnissen der Mitglieder oder der

---

[1] Koch, Darstellung und Kritik der schweizerischen Kriegsgewinnsteuer, Zürich 1922, Seite 60.

[2] Davon 5 bzw. 7 % als Einlage in einen Fonds für Arbeitslosenfürsorge. Bundesratsbeschluß vom 24. März 1917.

[3] Vortrag von H. Blau, abgedruckt in der Sammlung schweizerischer Gesetze, Zürich 1917, Seite 26.

[4] Schweizerisches Bundesblatt 1921, III, Seiten 98ff.

„gemeinschaftlichen Beschaffung von Bedarfsartikeln für die Mit-
„glieder dienen, gilt derjenige Teil des Reinertrages, der als Entgelt
„für die von den Mitgliedern eingelieferten Erzeugnisse oder als
„Rückvergütung auf den Kaufpreis der von den Mitgliedern be-
„zogenen Waren anzusehen ist, nicht als Kriegsgewinn."

Der Bundesrat ist zum Schlusse gekommen, „daß dem Postulat keine Folge gegeben werden könne"[1]. Die Gründe seiner Haltung waren folgende: Einmal hatte ein Rückblick auf die Bundes- und kantonale Gesetzgebung dargetan, daß, was die erstere anbetrifft, den Genossenschaften, abgesehen von der Kriegsgewinnsteuer, besonders in der neuen außerordentlichen Kriegssteuer in bezug auf die Rückvergütungen Vergünstigungen eingeräumt wurden, andererseits aber die meisten Kantone auf die Ansprüche der Genossenschaften auf steuerrechtliche Spezialbehandlung keine große Rücksicht genommen haben. Auf gleichen Boden habe sich das Schweizerische Bundesgericht mehrfach gestellt. — Dann aber, wenn gleich es sich nicht rechtfertigen würde, die Entwicklung der Genossenschaften durch besonders erschwerende zivil- oder steuerrechtliche Bestimmungen zu hemmen, ginge es nicht an, die Entwicklung durch Ausdehnung der bestehenden Vergünstigungen steuerrechtlicher Natur noch mehr zu fördern, da es Tatsache sei, daß eine derartige Maßnahme die Konkurrenz, die die Genossenschaften dem freien Handel, Gewerbe und der Industrie bereiten, erleichtern würde. Als feststehend könne angenommen werden, daß eine solche Entwicklung keine Stärkung der Steuerkraft des Staates bedeuten würde und der Ausfall die Mehrbelastung anderer Kategorien zur Folge haben müßte. Eine derartige Lastenverschiebung müsse im gegenwärtigen Zeitpunkte vermieden werden. — Schließlich wäre der materielle Erfolg des Postulates mit Rücksicht darauf, daß das Jahr 1920 die letzte der Steuer unterworfene Periode darstellen sollte und der Steuersatz auf 20 % reduziert wurde, ein ganz geringer gewesen. Den in diesem Falle rein demonstrativen Charakter des Begehrens durch Zustimmung anzuerkennen, ließe sich überhaupt nicht rechtfertigen.

Die Argumente, die der Bundesrat ins Feld führt, mögen vom fiskalischen Standpunkte aus erklärlich erscheinen. Weniger zutreffend scheint uns jedoch der Hinweis auf die kantonalen Gesetzgebungen zu sein. Die Tatsache, daß in einem Großteil der Kantone die genossenschaftlichen Wünsche unberücksichtigt geblieben sind, bildet keinen zwingenden Grund, bei der Bundesbesteuerung ebenso zu verfahren. Dann aber macht sich doch in den kantonalen Gesetzgebungen seit einigen Jahren eine nicht verkennbare Tendenz der Berücksichtigung der genossenschaftlichen Forderungen geltend.

[1] Schweizerisches Bundesblatt 1921, III, Seiten 98 ff.

Zutreffend ist der Einwand, daß der materielle Erfolg des Postulates nur ein ganz geringer gewesen wäre. — Wir wagen indessen, die Frage zu bezweifeln, ob der Bundesrat in der Lage gewesen wäre, das Postulat mit der obigen Begründung abzuweisen, wenn dieses statt erst Ende 1920 schon zu einem früheren Zeitpunkt gestellt worden wäre.

3. Neue außerordentliche eidgenössische Kriegssteuer vom 28. September 1920.

I. Die sowohl der eigenössischen Kriegssteuer als auch der Kriegsgewinnsteuer zugrunde liegenden Berechnungen über die mutmaßliche Entwicklung der Bundesfinanzen weit überholend, hat sich diese in einer Richtung bewegt, die bald zur Einsicht führen mußte, daß es bei den zwei außerordentlichen direkten Bundessteuern[1] sein Bewenden nicht haben konnte, denn einer bis Ende 1918 auf über eine Milliarde angewachsenen Kriegsschuld stand zu gleicher Zeit nur eine Deckung von ca. Fr. 400 000 000.— gegenüber, herrührend hauptsächlich aus den Erträgnissen jener beiden direkten Steuern, sowie der inzwischen ebenfalls neu geschaffenen Stempelsteuer. Den Ausgleich des enormen Defizites herbeizuführen, war die neue außerordentliche eidgenössische Kriegssteuer vom 28. September 1920 bestimmt. Diese ist für eine wesentlich längere Zeitdauer bestimmt als ihre Vorgängerinnen. Sie soll solange erhoben werden, bis mit den Erträgnissen jener zusammen die Kapitalausgaben für das Truppenaufgebot gedeckt sein werden. Während die Kriegssteuer von 1915 und die Kriegsgewinnsteuer zu existieren aufgehört haben, besteht die neue außerordentliche Kriegssteuer noch heute in Rechtskraft und wird mit 1925 ihre zweite Erhebungsperiode erreichen.

II. Die Genossenschaften. A. Wenngleich sich im allgemeinen an die erste eidgenössische Kriegssteuer haltend, so bringt die neue Steuer, was die Genossenschaften anbetrifft, in verschiedener Beziehung bedeutende grundsätzliche Änderungen gegenüber jener, was schon aus den nachfolgend zitierten Bestimmungen des Verfassungsartikels[2] hervorgeht: „Ziffer 7: Die Genossenschaften des „Obligationenrechts mit Ausnahme der konzessionierten Versicherungs-„genossenschaften entrichten die Steuer von ihrem Reingewinn. Der „Steuersatz beträgt vier Prozent der den Mitgliedern und Kunden „gewährten Rückvergütungen und Rabatte und acht Prozent des „übrigen Reingewinns.

---

[1] Botschaft an die Bundesversammlung betreffend Voranschlag für das Jahr 1915, vom 21. November 1914.

[2] Artikel ohne Nummer vom 4. Mai 1919.

„Ferner bezahlen die Genossenschaften vom eigenen Vermögen „der Genossenschaft (Genossenschaftskapital und Reserven) zwei- „einhalb Promille. Das nicht einbezahlte Genossenschaftskapital „bezahlt ein halbes Promille.

„Die konzessionierten Versicherungsgenossenschaften entrichten „die Steuer von ihrer schweizerischen Prämieneinnahme. Der „Steuersatz beträgt sechs Promille der Prämieneinnahme."

Wie bei der ersten Kriegssteuer werden die Versicherungsgesellschaften auf Gegenseitigkeit nicht nach ihrem Überschuß, sondern nach der schweizerischen Prämieneinnahme besteuert. Die einzige Änderung besteht in der Erhöhung des Steuersatzes, welcher nun 6 ‰ der Prämieneinnahmen beträgt, gegenüber 5 ‰ bei der ersten Kriegssteuer.

Was die übrigen Genossenschaften des Obligationenrechts anbetrifft, so ist für dieselben die Steuer auf dem Reinertrag, nunmehr Reingewinn genannt, die Hauptabgabe geblieben. Die Höhe dieses Reingewinns ist in gleicher Weise zu berechnen wie bei der Aktiengesellschaft. Nach Artikel 66 des Kriegssteuerbeschlusses gelten demnach als steuerbarer Reingewinn:

1. Der Aktiv-Saldo der Gewinn- und Verlustrechnung vermindert um den Aktiv-Saldo oder vermehrt um den Passivsaldo der letzten Rechnung.
2. Alle vor Berechnung des Aktiv-Saldos ausgeschiedenen, für solche Verwendungen beanspruchten Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht als geschäftsmäßig begründete Unkosten betrachtet werden können, z. B. Aufwendungen für Anschaffung und Verbesserung von Vermögensobjekten, Einzahlungen auf das Gesellschaftskapital, freiwillige Zuwendungen an Dritte.
3. Abschreibungen, die nicht geschäftsmäßig begründet sind.

Im Gegensatz zu den natürlichen Personen gelten hier nicht nur die Kriegsgewinnsteuer, sondern auch die übrigen Steuern allgemein als Unkosten. Geschäftsverluste sind in Abzug zu bringen, sofern sie in dem für die Veranlagung maßgebenden Jahre erlitten wurden. Gleich wie bei der Kriegsgewinnsteuer können vom Reingewinn Zuwendungen für Wohlfahrtszwecke abgezogen werden, sofern deren Verwendung für wohltätige und gemeinnützige Zwecke sichergestellt ist.

Was seine Beziehung zum Steuersatz anbelangt, zerfällt der „Reingewinn" einer Genossenschaft in zwei Teile, nämlich in die den Mitgliedern und Kunden gewährten Rückvergütungen und Rabatte, von welchen 4 % Steuer zu entrichten sind, und den übrigen Rein-

gewinn, dessen Belastung 8% beträgt. Diese Ansätze sind unverändert der ersten Kriegssteuer entlehnt (im bundesrätlichen Entwurf waren sie wesentlich erhöht gewesen; siehe weiter unten Seite 147 u. ff.). Gleichwohl schließen sie in zweifacher Hinsicht eine Wenigerbelastung für die Genossenschaften in sich, welche einmal darin besteht, daß sich die nach diesen Ansätzen berechnete Steuer auf vier Jahre verteilt, statt nur auf zwei bei der ersten Kriegssteuer, und dann besonders in der Ausdehnung des Satzes von 4% auch auf die den Nichtmitgliedern gewährten Rabatte, welch letztere früher mit 8% abgabepflichtig waren. Die Bedeutung dieser Änderung läßt sich überblicken an Hand der Ergebnisse der ersten Kriegssteuer. Die von der eidgenössischen Steuerverwaltung herausgegebene Statistik hierüber hat nämlich zutage gefördert, daß im gesamtschweizerischen Durchschnitt vom total steuerpflichtigen Reinertrag der 4465 „Genossenschaften“[1] nur rund ein Drittel auf die den Mitgliedern ausbezahlten Rückvergütungen entfiel (Fr. 12132000.—) während nahezu 25000000.— Fr. auf den übrigen Reingewinn inklusive Rabatte an Nichtmitglieder dem obern Satze von 8% unterstellt waren. Unter diesen Umständen war bei der Redaktion des Kriegssteuerbeschlusses mit einem Ausfall an Steuern von Genossenschaften zu rechnen, wenn nicht absolut zum Ausdruck kommend, so doch mindestens verhältnismäßig.

Dieser Minderertrag dürfte aber durch die neugeschaffene Steuer auf dem Genossenschaftsvermögen gedeckt sein. Diese scheint zwar nicht zum Zwecke der Kompensation eines Ausfalles geschaffen worden zu sein, sondern vielmehr als Folge einer bei der frühern Kriegssteuer gemachten Erfahrung und im Gesetze empfundenen Lücke. Die alleinige Besteuerung der Genossenschaften nach dem Reinertrag hatte sich als unzulänglich erwiesen und zur Folge gehabt, daß eine Reihe steuerkräftiger Genossenschaften keine Abgabe zu leisten hatten.

Die Vermögenssteuer wird vom Genossenschaftskapital und den Reserven erhoben, wobei zwischen einbezahltem und nicht einbezahltem Genossenschaftskapital unterschieden wird. Die praktische Bedeutung dieser Differenzierung liegt in der Anwendung verschieden hoher Steuersätze; für das einbezahlte Kapital und die Reserven beträgt der Steuersatz 2½‰, für das nicht einbezahlte ½‰.

Wie der Reingewinn, so ist auch das Vermögen einer Genossenschaft in gleicher Weise zu berechnen, wie bei der Aktiengesellschaft[2]. Dazu gehören außer dem Anteilscheinkapital alle sich als

---

[1] Ohne die Versicherungsgenossenschaften.

[2] Blumenstein, Die eidgenössischen Erlasse betreffend die neue außerordentliche Kriegssteuer, Seite 13.

verfügbare Kapitalansammlungen der Gesellschaft charakterisierenden Rücklagen, also offene und stille Reserven aller Art, mit Ausnahme von Rückstellungen zum Ausgleiche bestimmter Verluste oder Minderwerte[1]. Zwecks Feststellung der stillen Reserven ist auf die allgemein gültigen Bewertungsgrundsätze des Kriegssteuerbeschlusses abzustellen.

Etwas komplizierter in der Anwendung scheint die Bestimmung über die Besteuerung des nicht einbezahlten Genossenschaftskapitals zu sein und zwar deshalb, weil dessen Feststellung für die Steuerorgane nicht ohne weiteres möglich ist. Während die Summe des nicht liberierten Aktienkapitals aus dem Handelsregistereintrag gelesen werden kann, erfordert der Eintrag der Genossenschaft weder die Angabe der Höhe des Kapitals noch derjenigen der nicht einbezahlten Anteile. Das Obligationenrecht trägt damit dem Wesen der Genossenschaft Rechnung; denn bei der sich stets verändernden Mitgliederzahl und damit variierenden Höhe der Stammanteile oder der Eintrittsgelder wäre ein entsprechender Eintrag im Handelsregister mit häufigen Abänderungen verbunden. Um Anspruch auf Genauigkeit erheben zu können, müßten solche bei jedem Neueintritt sofort erfolgen.

Hieraus erleidet nun unter Umständen der Fiskus einen Nachteil, der darin besteht, daß er bei der Einschätzung des Vermögens ganz auf die Angaben der Trägerin desselben angewiesen ist und ihm eine Überprüfung derselben an Hand eines öffentlichen Registers nicht immer möglich ist. Die Feststellung des Genossenschaftskapitals auf einen bestimmten Zeitpunkt ist allerdings dann mehr oder weniger möglich, wenn die Genossenschafter für die Genossenschaftsschulden persönlich haftbar sind, in welchem Falle der Registerbehörde ein Verzeichnis sämtlicher Mitglieder einzureichen ist, welches spätestens alle drei Monate durch Angabe der Ein- und Austritte zu berichtigen ist[2]. Aber auch in diesem Falle dürfte die Ausscheidung des nicht einbezahlten Kapitals ohne Mitwirkung der Steuerpflichtigen ausgeschlossen sein.

Die Frage, ob äußerlich ein uneinbezahltes Kapital in Erscheinung tritt, hängt lediglich mit der Bilanzierung zusammen. Diese kann entweder dadurch geschehen, daß dem nominellen Anteilscheinkapital auf der Passivseite die nicht liberierten Anteile als Aktivum gegenübergestellt werden (einzig richtige Art der Darstellung), oder aber es kann auch nur der Nettobetrag des einbezahlten Kapitals in die Bilanz aufgenommen

---

[1] Blumenstein, a. a. O., Seite 12.
[2] Obligationenrecht, Art. 702.

werden, in welchem Falle der nicht einbezahlte Teil nicht in Erscheinung tritt[1].

Das nicht einbezahlte Kapital spielt bei den Genossenschaften allgemein eine wenig bedeutende Rolle. Solches kann bei Versicherungsgenossenschaften vorkommen, die indessen nicht nach ihrem Vermögen, sondern nach der Prämieneinnahme besteuert werden, und dann auch bei Konsumgenossenschaften. Dasselbe hat seine Ursache nicht etwa in einem Mangel an Kapitalbedürfnis, sondern darin, daß den Mitgliedern, um ihnen den Beitritt zu ermöglichen, für die Liberierung ihres Anteiles eine Frist eingeräumt wird.

B. Der bundesrätliche Entwurf eines Verfassungsartikels sah ein vom Definitivum für die Genossenschaftsbesteuerung verschiedenes System vor. Er hatte zwar mit den endgültigen Vorschriften das gemein, daß er nicht mehr allein auf den Ertrag abstellen, sondern sich auch an das Vermögen der Genossenschaften halten wollte, letzteres nur in gewissen Fällen; denn eine Genossenschaft sollte nicht beide Steuern zu entrichten haben, sondern entweder nur die Reinertrags- oder nur die Vermögenssteuer, je nachdem es sich um Genossenschaften mit Erwerbszweck oder um die übrigen Genossenschaften handelte. In Ziffer 6 des Entwurfes hieß es nämlich: „Die „Genossenschaften des Obligationenrechts, welche einen Erwerbszweck „verfolgen, entrichten die Steuer von ihrem Reinertrag; der Steuer„satz beträgt sechs vom Hundert der den Mitgliedern gewährten „Rückvergütungen und zwölf vom Hundert des Reinertrages. Die „übrigen Genossenschaften des Obligationenrechts, mit Ausnahme „der konzessionierten Versicherungsgenossenschaften, entrichten die „Steuer von ihrem Vermögen (Genossenschaftskapital und Reserven); „der Steuersatz beträgt siebeneinhalb vom Tausend des Vermögens". „Die konzessionierten Versicherungsgenossenschaften entrichten die „Steuer von ihrer schweizerischen Prämieneinnahme. Der Steuersatz „beträgt siebeneinhalb vom Tausend der Prämieneinnahme."

Zur Begründung seines Antrages führte der Bundesrat in der Botschaft vom 5. August 1918 aus:

---

[1] Der Konsumverein Uzwil und Umgebung (St. Gallen) bilanziert beispielsweise wie folgt:

Aktiven		Passiven	
I. Eigenkapital	Fr.	I. Eigenkapital	Fr.
Ausstehende Einzahlungen auf Anteilscheine	6153.45	a) Vereinsvermögen:	
II. Liquide Mittel usw.		1. Genossenschaftskapital	44100.—
		2. Reservefonds	46610.—
		3. Baufonds	3000.—
		usw. usw.	

„Entsprechend der Erhöhung der Steuersätze bei den natür-
„lichen Personen und bei den Aktiengesellschaften ist auch hier eine
„solche um 50 % vorgenommen worden. Die Besteuerung nach der
„Höhe des Reinertrages soll aber nur mehr bei den Genossenschaften
„Platz greifen, die einen Erwerbszweck verfolgen, wogegen die übrigen
„Genossenschaften des Obligationenrechts, mit Ausnahme der kon-
„zessionierten Versicherungsgenossenschaften, die Steuer von ihrem
„Vermögen (Genossenschaftskapital und Reserven) zu bezahlen haben,
„und zwar zu einem Steuersatz von $7^1/_2$ ‰. Die Besteuerung nach
„dem Reinertrag solcher Genossenschaften, die nicht einen eigent-
„lichen Erwerbszweck verfolgen, hat sich bei der ersten Kriegssteuer
„nicht bewährt. Je nach der Art der Buchführung ergab sich bei
„vielen gar kein Reinertrag, z. B. bei Einkaufsgenossenschaften, die
„die eingekauften Waren zum Selbstkostenpreis an ihre Mitglieder
„weitergeben, bei Käsereigenossenschaften usw., so daß sie steuerfrei
„gelassen werden mußten. Anderseits haben aber solche Genossen-
„schaften ein Vermögen, gebildet aus Mitgliederbeiträgen oder aus
„anderen zufälligen Einnahmen, und erscheint es nicht richtig, dieses
„Vermögen ganz steuerfrei zu lassen. — Für die konzessionierten
„Versicherungsgenossenschaften wird die Besteuerung nach der
„schweizerischen Prämieneinnahme beibehalten, doch wird der Satz
„auch hier um die Hälfte erhöht."

Die Erscheinung, daß von rund 10000 Genossenschaften in der Schweiz nur kaum die Hälfte eine Kriegssteuer zu entrichten hatte, mußte den Gesetzgeber auf die Unvollkommenheit des in der ersten Kriegssteuer angenommenen Systems aufmerksam machen. Die von der Expertenkommission seinerzeit aufgestellte Behauptung, eine wirksame Besteuerung der Genossenschaften könne nicht an das Kapital geknüpft werden, sondern diese habe lediglich auf den Reinertrag zu erfolgen, mochte vom Standpunkt des fiskalischen Interesses aus begründet sein, wenn dabei das Hauptaugenmerk auf die Konsumvereine gerichtet wurde. Es darf angenommen werden, daß der Ertrag der Genossenschaftssteuer im Betrage von Fr. 2800000.— nur mittelst der angewendeten Reinertragssteuer erzielt werden konnte, und daß eine Besteuerung des Kapitals nach dem Modus der Aktiengesellschaftsbesteuerung im Ertrage weit hinter dieser Summe zurückgeblieben wäre. Der Expertenbericht hat aber übersehen, daß gerade diejenigen Genossenschaften, die man Erwerbsgenossenschaften nennt, zu einem großen Teil der Steuer überhaupt entgehen mußten, da sich, wie die bundesrätliche Botschaft ausführt, „je nach der Art der Buchführung bei vielen gar kein Reinertrag ergab . . .", anderseits aber solche Genossenschaften ein Vermögen hätten, „das ganz freizulassen nicht als richtig erscheine", dies nicht nur des hieraus resultierenden Ausfalles an Steuern wegen, sondern insbesondere mit

Rücksicht auf die Forderungen nach Gerechtigkeit und Allgemeinheit einer Steuer.

Bei dieser Erwägung lag es für den Bundesrat nahe, im neuen Entwurfe diese Lücke auszufüllen. Er glaubte dies in der Ausscheidung der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften zu erreichen. Damit wäre die von den Genossenschaften schon lange geforderte scharfe Abgrenzung zwischen diesen beiden Hauptgruppen zur Tatsache geworden, wenn nicht der Bundesrat unter den „Genossenschaften, die einen Erwerbszweck verfolgen", gerade diejenigen verstanden hätte, die in der Genossenschaftstheorie mit „Wirtschaftsgenossenschaften" bezeichnet werden. Nach dem Entwurf und wie sich aus der Botschaft hierzu schließen läßt, werden nämlich allgemein diejenigen Genossenschaften nach ihrem Reinertrag besteuert, die in ihrer Buchführung einen solchen aufweisen, und speziell die Konsumvereine, deren Rückvergütungen mit 6 %, der übrige Reingewinn mit 12 % belastet werden sollte. Als „übrige Genossenschaften" wären alle diejenigen zu verstehen, die keinen Erwerb erzielen, worauf dann zu schließen ist, wenn kein solcher ausgewiesen ist. — Durch seine Argumentation hat indessen der Bundesrat grundsätzlich anerkannt, daß die Frage, ob eine Genossenschaft Erwerb oder Reingewinn erziele, nur eine Buchungsfrage sei, jene es somit in der Hand habe, nach ihrem eigenen Gutdünken eine Besteuerung nach dem Überschuß zu veranlassen. Er hat damit eine der von den Konsumvereinen vertretenen Begründungen ihrer Steuerbefreiungsgesuche unterstützt, ohne indessen daraus die Konsequenz zu ziehen.

Zum bundesrätlichen Entwurf hat Nationalrat Dr. Schär am 18. September 1918 einen Abänderungsantrag zu Ziffer 6 des Verfassungsartikels gestellt, welcher folgendermaßen lautet:

„Ziffer 6, Absatz 1 und 2 werden durch folgenden neuen „Absatz ersetzt:

„Abschnitt 6, 1. Die Genossenschaften des schweizerischen „Obligationenrechts mit Ausnahme der konzessionierten Versicherungs-„genossenschaften entrichten die Steuer entweder nach dem Rein-„ertrag oder nach dem Vermögen (Genossenschaftskapital und „Reserven); für die einzelnen Genossenschaften ist diejenige Steuer-„berechnung maßgebend, welche den höheren Betrag ergibt. Für „die Erhebung nach dem Reinertrag beträgt der Steuersatz vier „Prozent der den Mitgliedern und Kunden gewährten Rabatte und „Rückvergütungen, acht Prozent des übrigen Reinertrages; bei der Er-„hebung nach dem Vermögen beträgt der Steuersatz fünf vom Tausend.

„Der bisherige Absatz 3 wird zum 2. Absatz und erhält fol-„gende Fassung:

„Die konzessionierten Versicherungsgesellschaften entrichten die „Steuer von ihrer schweizerischen Prämieneinnahme; der Steuersatz „beträgt fünf pro Mille der Prämieneinnahme."

Der obige Antrag weicht von demjenigen des Bundesrates erheblich ab:

1. Das entscheidende Moment dafür, ob eine Genossenschaft die Vermögens- oder die Reinertragssteuer zu bezahlen hat, soll nicht im buchmäßigen Auftreten eines Überschusses liegen, sondern in jedem einzelnen Falle von der Höhe der beiden Steuern abhängen. In Anwendung soll diejenige Steuer kommen, die den größten Ertrag abwirft. Dieser an und für sich etwas sonderbar anmutende Vorschlag, der indessen dem fiskalischen Interesse in gewissem Maße entgegenkommt, verfolgt den bestimmten Zweck, im Rahmen des vom Bundesrat vorgeschlagenen Systems die darin gemachte Unterscheidung zwischen „Genossenschaften mit Erwerbszweck" und den „übrigen Genossenschaften" auszumerzen.

2. Der Steuersatz beträgt nur 4 % der Rückvergütungen respektive 8 % des übrigen Reinertrages, und die Vermögenssteuer soll nur 5 statt $7^1/_2$ ‰ betragen.

3. Bei der Reinertragssteuer wird der niedere Satz von 4 % auch auf diejenigen Rückvergütungen und Rabatte angewendet, die an Nichtmitglieder gewährt werden, die bei der ersten Kriegssteuer und im Bundesratsentwurfe unter den „übrigen Reinertrag" fielen.

4. Besteuerung der Versicherungsgenossenschaften mit 5 % der Prämieneinnahme wie bei der ersten Kriegssteuer.

Ein ausführliches Votum des Antragstellers hatte zur Folge, daß Ziffer 6 des Entwurfes an die Kommission zur nochmaligen Überprüfung gewiesen wurde, aus welcher dann in teilweiser Berücksichtigung des Antrags Schär die endgültige Fassung, wie sie weiter oben beschrieben wurde, hervorging.

4. Direkte Bundessteuer und einmalige Vermögensabgabe.

Mit einem Worte nur soll diesen beiden Projekten der direkten Besteuerung und deren Bestimmungen betreffend die Genossenschaften Erwähnung getan sein.

a) Was die direkte Bundessteuer anbetrifft, so ist deren Initiative aus dem Lager der sozialdemokratischen Partei hervorgegangen und am 17. Juli 1917 eingereicht worden. Nach derselben hätten nicht nur die natürlichen, sondern auch die juristischen Personen die Steuer zu entrichten gehabt. Der für die Aufnahme in die Verfassung bestimmte neue Artikel 41 bis stellte in Abschnitt 2

folgenden Grundsatz auf: „Der Bund erhebt ferner jährlich eine „direkte Steuer von juristischen Personen. Steuerfrei sind alle „öffentlich-rechtlichen Körperschaften, Anstalten und Betriebe, soweit „deren Vermögen und Ertrag öffentlichen Zwecken dienen; ferner „die übrigen Körperschaften und Anstalten, soweit deren Vermögen „und Ertrag Kultus- oder Unterrichtszwecken oder der Fürsorge „für Kranke und Arme dienen."

Zur Ausführung des Projektes ist es nicht gekommen, da die Initiative in der Volksabstimmung vom 2. Juni 1918 verworfen wurde.

Wie sich Professor Speiser die Besteuerung der Genossenschaften durch eine direkte Bundessteuer dachte, geht aus seinem „Entwurf zu einem Bundesgesetz betreffend die Bundeskriegssteuer, nebst Erläuterungen"[1] hervor. Danach sollten Genossenschaften ihr einbezahltes Einlagekapital inklusive Eintrittsgelder, Reservefonds und andere Rückstellungen, sowie das nicht einbezahlte Garantiekapital und die im Betriebskapital verwendeten Mitgliederguthaben, mit Ausnahme der Wohlfahrtsfonds, versteuern, und zwar die einbezahlten Kapitalien zu 0,8 %, die nicht einbezahlten Eintrittsgelder oder Garantiekapitalien und die Reserven und Rückstellungen zu 0,2 %. Konzessionierte Versicherungsgenossenschaften sollten 1 % der schweizerischen Prämieneinnahme abliefern.

In bezug auf die Abweichung seines Entwurfes von der ersten Kriegssteuer betreffend die Genossenschaftsteuer erläutert der Verfasser, daß in der Kriegssteuer die Aktiengesellschaften nach dem Kapital, die Genossenschaften nach dem Ertrag besteuert wurden. „Diese ungleiche Behandlung wird bei einem länger dauernden „Gesetze nicht wohl beibehalten werden können. Es ist darum „vorgeschlagen, auch die Genossenschaften nach dem Gesellschafts„kapital zu besteuern; allerdings muß man dann einen festen „Steuersatz bestimmen, da er nicht, wie bei den Aktiengesellschaften, „sich je nach der Dividende ändern kann. Ich erinnere daran, „daß die Konsumvereine noch immer die Besteuerung der Rück„vergütungen an ihre Mitglieder grundsätzlich bestreiten, welcher „Streitpunkt bei dem neuen Vorschlage in Wegfall kommt."[2]

b) Dem Initiativbegehren der sozialdemokratischen Partei betreffend Erhebung einer einmaligen Vermögensabgabe sollte das nämliche Schicksal bestimmt sein, wie der direkten Bundessteuer. In der denkwürdigen Volksabstimmung vom 3. Dezember 1922 wurde es mit der erdrückenden Mehrheit von rund 740000 gegen 110000 Stimmen verworfen.

---

[1] An das eidgenössische Finanzdepartement, Bern 1916.
[2] In den oben zitierten Erläuterungen, Seite 2.

Wenn gleichwohl ein Wort von dieser Vermögensabgabe im Zusammenhange mit der Genossenschaftsbesteuerung gesagt werden soll, so ist vor allem zu erwähnen, daß die allgemein gegen sie gemachten Einwendungen natürlich auch für die Genossenschaften zutrafen, daß sie aber für diese weit weniger Bedeutung erlangten als für die Aktiengesellschaften und physischen Personen. Denn aus den im ersten Teile erwähnten Gründen tritt in der Genossenschaftsbesteuerung jede Vermögens- oder Kapitalsteuer nicht in dem Maße hervor, wie die Ertragssteuer oder gar die Vermögenssteuer bei den Aktiengesellschaften und lebenden Steuerpflichtigen. Im weitern ist zu beachten, daß die Initiative die Abgabe lediglich vom Genossenschaftsvermögen, also den Reserven mit Ausschluß des Anteilscheinkapitals forderte und von diesem Vermögen ein Betrag von Fr. 80000.— abgabefrei sein sollte. Als abgabepflichtiges Vermögen juristischer Personen galten ebenfalls nicht Rücklagen für ausschließlich gemeinnützige oder Wohlfahrtszwecke, deren Verwendung zu solchen Zwecken gesichert ist. Der Abgabesatz war für die juristischen Personen auf 10 % festgesetzt.

Die neue außerordentliche Kriegssteuer ist heute die einzige die Genossenschaften treffende direkte Bundessteuer. Nachdem die dauernde Bundessteuer vor wenigen Jahren mißbilligt worden war, die außerordentliche Kriegssteuer dagegen solange erhoben werden wird, als die Mobilisationsschulden ungedeckt sind, letztere indessen durch die erste Kriegssteuer und die Kriegsgewinnsteuer beträchtlich reduziert werden konnten, wird in nächster Zukunft kaum mit weiteren direkten Bundessteuern zu rechnen sein müssen, vorausgesetzt, daß es gelingt, durch ordentliche Einnahmen, eventuell neue indirekte Steuern, und wirksame Ausgabenersparnis das finanzielle Gleichgewicht im Bunde wieder herzustellen.

Schlußwort.

Mit den vorliegenden Ausführungen ist versucht worden, eine Darstellung darüber zu bieten, wie in der Schweiz die Genossenschaftsbesteuerung vor sich geht. Sie sollten aber insbesondere zeigen, daß jene von einer Mannigfaltigkeit ist, die sich nur aus der Entwicklung und Zusammensetzung unseres Bundesstaates erklären läßt. Hieraus ist aber nicht um so weniger erkennbar, daß die Genossenschaftsbesteuerung Entwicklungsstufen erstiegen hat und heute noch entwicklungsfähig ist. Dieses letztere gilt vornehmlich für diejenigen Kantone, die in der nächsten Zeit an die Revision ihrer überlebten Steuergesetze heranzutreten haben werden. Aber auch für den Bund ist die Möglichkeit der Schaffung direkter Steuern nicht ausgeschlossen, und wenn ein Kampf um die dauernde Bundessteuer erfolgreich durchgeführt werden wird, so ist kaum anzunehmen, daß sich dabei die Genossenschaftsbesteuerung in den Rahmen der beiden Kriegssteuern weiterbewegen wird; denn in einer dauernden Steuer gedacht, müßten sowohl System, als auch Sätze der Genossenschaftsbesteuerung in den außerordentlichen Kriegssteuern als ungeeignet bezeichnet werden[1].

Was aber eine andere Gruppe von Kantonen anbetrifft, so kann gesagt werden, daß man sich an die Lösung des besprochenen Problems herangewagt und eine solche gefunden hat. Jedoch auch dort ist nicht notwendigerweise das Weiterbeschreiten des begangenen Weges verunmöglicht; denn restlos sind bis heute die genossenschaftlichen Forderungen in der Schweiz nirgends erfüllt: von der teilweisen Steuerbefreiung der Rückvergütung kann zu deren vollständigen Exemtion geschritten werden, und eine Ausnahme der Anteilscheine von der Steuer tritt noch höchst selten auf, nie aber in Verbindung mit der Rückvergütungssteuerfreiheit.

Sicher ist dagegen, daß diejenigen Gesetzgeber, die, wenn sogar nur teilweise, Steuerfreiheit der Rückvergütungen anerkennen, einen „alten Zankapfel“ aus der Welt geschaffen haben.

---

[1] Siehe Seite 127.

Für und gegen die Rückvergütungsbesteuerung sind von drei verschiedenen Standpunkten aus Gründe vorzubringen, die hier noch in aller Kürze zusammengefaßt werden sollen:

Aus sozialpolitischen Gründen wird eine möglichst reduzierte Besteuerung der Genossenschaften verlangt. Nur diese erlaube die Ansammlung von Sparkapital durch den wirtschaftlich Schwachen, indem in den Rückvergütungen ein solches geschaffen werde, ohne dem Genossenschafter irgendwelche Entbehrungen aufzuerlegen. Es ist hierbei nicht zu leugnen, daß die Genossenschaften viel zur Entwicklung und Verbreitung des Spargedankens beigetragen haben und besonders dank den von Kosumvereinen ins Leben gerufenen Sparkassen sind tatsächlich beträchtliche Sparkapitalien angesammelt worden[1], welche zu einem großen Teil aus den am Ende der Geschäftsjahre restituierten Beträgen gespeist werden; durch die Besteuerung dieser Beträge gehen ansehnliche Summen als Sparkapital verloren. Ob die Bildung von Sparkapital oder in weiterem Sinne die Entwicklung des Genossenschaftswesens durch die Besteuerung gehemmt wird, hängt natürlich vom Umfange der letzteren ab, aber auch von der sog. „Genossenschaftstreue" der Mitglieder; denn, schmilzt die Rückvergütung in dem Maße zusammen, daß sie dem Genossenschafter keinen Ersatz für Unannehmlichkeiten, die ihm aus der Mitgliedschaft erwachsen oder entgangene Vorteile, die er bei der Versorgung außerhalb der Genossenschaft hätte, bietet, so verliert jene ihre Anziehungskraft, wodurch natürlich die Sparkapital-Anlage, bzw. das Gedeihen der Genossenschaft in Mitleidschaft gezogen wird. Eine mäßige Besteuerung wird indessen in gewissem Masse produktiv wirken, indem sie die Genossenschaften veranlassen wird, ihre Betriebe so ökonomisch zu gestalten, daß deren Ertrag die Rückvergütungen nicht unter die Grenze der Anziehungskraft hinunter drückt.

Der fiskalische Standpunkt mag einer gelinden Besteuerung eher feindlich gesinnt sein, indem einmal, wie die Kriegssteuern beweisen, eine an den Ertrag gebundene Genossenschaftssteuer beträchtliche Summen ergibt, dann auch behauptet wird, die Genossenschaften, Konsumvereine im besonderen, schwächen die Steuerkraft zahlreicher physischer Personen. So sagt beispielsweise das Bundesgericht: „Für die Zulässigkeit der Besteuerung der Konsum-„vereine in Beziehung auf die aus dem Geschäftsgewinn geleisteten „Rückvergütungen kann noch der Umstand angeführt werden, daß

[1] 1908 bestanden 94 Vereine mit Sparkassen und rund $6^1/_2$ Mill. Fr. Einlagen, 1910 waren es 141 Vereine mit 9,6 Mill. Fr. Einlagen. Im Jahre 1910 machten im Gesamtdurchschnitt der Schweiz die Spareinlagen 16,4 % der Bilanzsummen aus, die in einzelnen Fällen fast 60 % erreichten (Statistische Erhebungen über den Stand und die Entwicklung der Verbandsvereine im Jahre 1910).

„diese Vereine mit ihren Gnschäftsbetrieben an die Stelle der Privat-„industrie und des Privathandels getreten sind, und es daher als „billig erscheint, wenn sie auch mit den Steuerleistungen die von „ihnen verdrängten Privatgeschäfte ersetzen" (Bundesgerichtsurteil vom 19. Juli 1922: Konsumverein Davos contra Graubünden). Die Besteuerungsgegner könnten indessen geltend machen, daß, wenn die Konkurrenzierung nicht bestritten wird, der Staat an der von den Genossenschaften angestrebten Emanzipation der wirtschaftlich Schwachen und deren Selbständigkeit ein ebenso großes Interesse haben müsse, da dadurch allmählig die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit und damit die Steuerkraft derselben wachse. Diese Überlegung wird aber auch vom Steuererheber ausgenützt, um die Rückvergütungsbesteuerung zu rechtfertigen. Gerade weil das Genossenschaftsmitglied steuerlich leistungsfähiger werde, diese vermehrte Steuerkraft aber beim einzelnen nur schwer erfaßbar sei, werde diese in ihrer Gesamtheit bei der Genossenschaft selbst erfaßt.

Aus mittelstandspolitischen Erwägungen heraus wird eine scharfe Besteuerung der Genossenschaften gefordert. Es mag zutreffen, daß einzelne Privatgeschäfte von Genossenschaften verdrängt werden, dürfte jedoch eher eine Ausnahme sein, wie dies aus der Mittelstandspresse selbst hervorgeht; diese versucht darzutun, daß die Umsatzziffern der Detailgeschäfte trotz dem Aufkommen der Konsumvereine stetig wachsen[1], worauf auch aus den Ziffern der schweizerischen Volkszählungen zu schließen ist, die uns belehren, daß im Zeitraum 1880—1905 die Zahl der unmittelbar vom Handel lebenden Personen um 84,72% zunahm, während im gleichen Zeitraum eine Bevölkerungszunahme von nur 24,35% zu konstatieren ist. Und von 1905—1910 stieg die Zahl der im Handel tätigen Personen um 13,3%; die Bevölkerung aber vermehrte sich in der gleichen Zeit nur um 6,74%[1].

Eine zweckmäßige Neuordnung des schweizerischen Genossenschaftsrechts wäre auch vom steuerpolitischen Standpunkte aus zu wünschen. Der Titel 27 des Obligationenrechts in seiner heutigen Form und seinem Inhalt wird für die gegenwärtigen Verhältnisse mit stark entwickeltem Genossenschaftswesen als ungenügend betrachtet, indem er insbesondere erlaubt, daß sich Gesellschaften, die es ihrem Wesen nach nicht sind, in die Form der Genossenschaft kleiden. Es soll eine Hauptaufgabe der Revisionsarbeit sein, diesem Zustande abzuhelfen und die Gesetzesvorschriften so zu fassen, daß sich als Genossenschaften nur Personenverbände konstituieren können, die tatsächlich solche darstellen.

---

[1] Vergleiche „Mittelstandsbewegung und Konsumgenossenschaften" von Dr. H. Faucherre, Basel 1919, Seite 28.

Der von Prof. Eug. Huber ausgearbeitete Entwurf definiert die im Handelsregister als Genossenschaften einzutragenden Gesellschaften folgendermaßen: Art. 794. „Als Genossenschaft des Obli„gationenrechts können sich Personen oder Firmen, die zu einer „Körperschaft verbunden sind, in das Handelsregister eintragen „lassen, wenn sie einen gemeinsamen wirtschaftlichen Zweck ver„folgen. Solche Zwecke sind insbesondere: Nutzbringende Anlage „ersparter Gelder, gegenseitige Sicherung, Vermehrung des Vermögens „oder Einkommens, Förderung des Absatzes der Erzeugnisse oder „Verminderung der Ausgaben durch vorteilhafte Deckung des Bedarfes „an irgendwelchen Gütern, Erleichterung der Kreditbeschaffung, Be„trieb eines Gewerbes zum mittelbaren Vorteil der Teilnehmer.

„Verbände mit nicht wirtschaftlichen Zwecken stehen, auch wenn „sie für diesen Zweck wirtschaftlich tätig sind, unter den Vor„schriften über die Vereine."

Das schweizerische Bauernsekretariat schlägt dagegen folgende Fassung vor: „Als Genossenschaften können sich natürliche und „juristische Personen, die zu einer Körperschaft verbunden sind, in „das Handelsregister eintragen lassen, wenn sie in der Hauptsache „die Förderung oder Sicherung der Erwerbs- oder Verbrauchs„wirtschaft ihrer Mitglieder auf gemeinwirtschaftlicher Basis be„zwecken und eine über den für sichere Darlehen landesüblichen „Zinsfuß hinausgehende Verzinsung allfälliger vermögensrechtlicher „Anteile ausschließen"[1].

Wird erst einmal das schweizerische Obligationenrecht eine deutliche rechtliche Grundlage für das Genossenschaftswesen geschaffen haben, so wird diese nicht ohne Rückwirkung auf die Steuergesetzgebung bleiben. In erster Linie bleibt aber zu hoffen, daß die Besteuerung der Genossenschaften mehr und mehr von derjenigen der Aktiengesellschaften losgelöst werde, insbesondere wenn die letztere so vor sich geht, daß sie auf die typischen Merkmale dieser Gesellschaften, den Kapitalassoziations- und Gewinncharakter, aufgebaut ist, wie dies bei den modernen Spezialsteuern für juristische Personen der Fall ist. Daß diese Möglichkeit vorhanden ist, haben die Gesetzgeber mehrerer Kantone dargetan, die die Besteuerung der „Wirtschaftsgenossenschaften" aus der allgemeinen Gesellschaftsbesteuerung herausgeschält haben. Zum Teil dieselben Kantone haben die Steuerbefreiung der Rückvergütungen proklamiert; man kann von ihnen sagen, daß sie das Problem der Genossenschaftsbesteuerung gelöst haben, wie es von den Führern der Genossenschaftsbewegung prinzipiell gefordert wird.

---

[1] Die Revision des schweizerischen Genossenschaftsrechtes. Gutachten des schweizerischen Bauernsekretariates, No. 67 der Mitteilungen desselben, Seite 22.

Literaturverzeichnis.

Handwörterbuch der Schweizerischen Volkswirtschaft, Sozialpolitik und Verwaltung von Reichesberg, Bd. II, 1905; Artikel „Genossenschaftswesen".

Gide, Ch., Principes d'économie politique, Paris 1920.

Philippovich, E. v., Grundriß der Politischen Ökonomie, Bd. I, Tübingen 1919.

Baur, H., Der Genossenschaftsanteil bei den kapitalistisch organisierten Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften der Schweiz, mit Berücksichtigung der deutschen gesetzlichen Regelung, Bern 1917.

Blattner, E., Die Rechtsverhältnisse der Mitglieder in der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft nach schweizerischem Obligationenrecht und ausländischen Gesetzgebungen, Aarau 1919.

Erhebungen über den Stand des landwirtschaftlichen Vereins- und Genossenschaftswesens in der Schweiz, 1910 und 1920, in No. 44 und 68 der Mitteilungen des Schweizerischen Bauernsekretariates, Bern 1912 und Brugg 1922.

Faucherre, H., Mittelstandsbewegung und Konsumgenossenschaften, Basel 1919.

Gutachten des schweizerischen Bauernsekretariates über „Die Revision des schweizerischen Genossenschaftsrechts", No. 67 der Mitteilungen des Bauernsekretariates 1922.

Kritische Betrachtung über die Tätigkeit der Konsumvereine in der Schweiz, Heft XXIII der „Gewerbliche Zeitfragen".

Meisterhans, E., Die Raiffeisenschen Kreditgenossenschaften in der Schweiz, Zürich 1923.

Müller, H., Die schweizerischen Konsumgenossenschaften, Basel 1896.

Schär, J. Fr., Die soziale und wirtschaftliche Aufgabe der Konsumgenossenschaften, Genossenschaftliche Volksbibliothek, Heft VIII, Basel 1910.

Schanz, G., Die Steuern der Schweiz, 5 Bde., Stuttgart 1890.

— Zur Frage der Besteuerung der Genossenschaften, Finanzarchiv 1898, I.

— Die Besteuerung der Genossenschaften in den deutschen Staaten und in Österreich, Finanzarchiv 1886.

Steiger, J., Konsumvereine und Privatgeschäfte, Basel 1908.

— Finanzhaushalt der Schweiz, Bd. III.

Gerloff, W., Die kantonale Besteuerung der Aktiengesellschaften in der Schweiz, Bern 1906.

Müller, A., Die Abwehrbewegung der Konsumvereine des Zentralverbandes gegen die Preußische Gesellschaftssteuer, Hamburg 1909.

— Konsumgenossenschaftsbrevier. Hamburg 1911.

Müller, H., Der Staat und das Steuerrecht, Basel 1898.

Riehn, R., Die Belastung der Konsumvereine durch Steuern aller Art, Hamburg 1908.

Schär, O., Richtlinien über die Besteuerung der Konsumvereine, Basel 1912.

Steiger, J., Steuerstatistik des Schweizerischen Städte-Verbandes über die Aktiengesellschaften und Konsumgenossenschaften pro 1909, Bern 1909.

Volmar, Zur bernischen Steuergesetz-Initiative, Separat-Abdruck aus dem „Bund", 1918.

Volmar und Blumenstein, Kommentar zum kantonalen bernischen Steuergesetz, in „Bibliographie des bernischen Verwaltungsrechts", Bd. I, Bern 1920.

Kantonale Steuergesetze, Verordnungen, Wegleitungen, Formulare, Verhandlungsberichte, Botschaften usw.

Schweizerische Zeitschrift für Volkswirtschaft und Sozialpolitik, No. 8 und 9, 1923 und No. 11 und 12, 1919.

Amtliche Sammlung der Bundesgerichtlichen Entscheidungen.

Blumenstein, E., Die Erlasse betreffend die eidgenössische Kriegssteuer, Bern 1916.

— Kommentar zum Bundesgesetz über die Stempelabgaben, Bern 1918.

— Die eidgenössischen Erlasse betreffend die neue außerordentliche Kriegssteuer, in „Schweizerische Gesetze", Bd. V. Bern 1921.

Bulletin der Bundesversammlung, 1915—1920.

Freudiger, H., Die Einkünfte des Bundes während der Jahre 1914—1918 auf Grund neuer Gesetze und Verordnungen. Weinfelden 1920.

Gesetze, Verordnungen, Wegleitungen, Formulare usw. über Kriegssteuern und Kriegsgewinnsteuer.

Koch, H., Darstellung und Kritik der schweizerischen Kriegsgewinnsteuer, Zürich 1922.

Schweizer Konsumverein, Jahrgänge 1915 ff.

Speiser, P., Entwurf zu einem Bundesgesetz betreffend die Bundeskriegssteuer nebst Erläuterungen. Bern 1916.

— Zur Frage einer direkten Bundessteuer, Basler Nachrichten vom 2. und 4. Juli 1916.

Statistik der ersten eidgenössischen Kriegssteuer, herausgegeben von der eidgenössischen Steuerverwaltung, Bern 1920.

Statistisches Jahrbuch 1920—1922.

Steiger, J., Die Vorschriften über die eidgenössische Kriegssteuer.

Auf weitere Literatur ist bei Gelegenheit in der Arbeit verwiesen.